

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DES

Dispositions Dépendantes et Indépendantes

EN DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mardi 3 Novembre 1908, à 8 heures

PAR

G. DE COLONJON

Receveur de l'Enregistrement

Président : M. WEISS, professeur

Suffragants { *MM. ALGLAVE, professeur*
WAHL, agrégé

PARIS

IMPRIMERIE HENRI JOUVE

15, Rue Racine, 15

1908

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DES

Dispositions Dépendantes et Indépendantes EN DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT.

Présentée et soutenue le Mardi 3 Novembre 1908, à 8 heures

PAR

G. DE COLONJON

Receveur de l'Enregistrement



Président : M. WEISS, professeur

Suffragants { *MM. ALGLAVE, professeur*
WAHL, agrégé

PARIS

IMPRIMERIE HENRI JOUVE

15, Rue Racine, 15

—
1908

DES
Dispositions Dépendantes et Indépendantes
EN DROIT FISCAL

CHAPITRE PREMIER

ORIGINE HISTORIQUE DE LA THÉORIE DES DISPOSITIONS
DÉPENDANTES ET INDÉPENDANTES CONTENUES
DANS UN ACTE

Les taxes d'enregistrement se rattachent aux droits établis avant la Révolution, sur les actes et les mutations. Encore faut-il, à ce point de vue, distinguer entre les droits seigneuriaux et les impôts royaux.

En principe, les droits seigneuriaux ne constituent pas un impôt, mais bien plutôt la reconnaissance du droit éminent de propriété appartenant au seigneur, et le prix de son consentement à la vente ou au rachat de son droit de réversion, après le décès.

Ces taxes féodales sont :

1° *Les droits de relief ou de rachat*, dus sur les mutations de fiefs à titre gratuit ou par décès ;

2° *Le profit de quint*, en cas de mutation des mêmes biens, entre vifs à titre onéreux ;

3° *Les lods et ventes* perçus sur la transmission des biens roturiers, et spécialement, d'après Ferrières, « sur un acte qui transmettait la pleine propriété moyennant un prix ».

Ce droit frappait non pas le contrat obligatoire, mais la mutation ; il frappait plutôt les changements d'administration (mutations d'hommes) que les changements de propriété.

Quant aux impôts royaux, ancêtres directs de l'impôt de l'enregistrement, ils étaient perçus sous le nom de : *droits de contrôle, d'insinuation, de centième denier*.

Ferrières définit le contrôle : « Un registre double qu'on tient des expéditions des actes de finances et de justice pour en assurer davantage la conservation et la vérité, et pour empêcher les antidates. » (*Dictionnaire de Droit et de Pratique*.) Le droit perçu à cette occasion était un droit d'acte. Un édit du mois d'août 1669 le rendit obligatoire pour les exploits qui, dès lors, doivent être enregistrés dans les trois jours de leur date, à peine de nullité et d'amende, avec défense aux juges de rendre aucun jugement, sur les exploits non contrôlés.

La *déclaration du 30 décembre 1676* transforma la nature du droit de contrôle ; de droit d'acte, il devint un droit sur chacune des injonctions et déclarations contenues dans l'exploit.

C'est dans ce texte que l'on trouve appliquée, pour la première fois, la théorie des dispositions indépendantes.

Cette règle ne devait, d'ailleurs, pas être maintenue : le *tarif du 20 mars 1708* décida, en effet, qu'un seul droit serait perçu, en toute hypothèse ; et le *tarif de 1722* soumit à un droit unique les différentes dispositions d'un même acte, concernant les mêmes parties.

Ces divers tarifs s'inspiraient des principes empruntés par les feudistes, pour la réglementation des droits seigneuriaux, aux législations italiennes, à l'occasion de l'exigibilité du droit de gabelle perçu sur plusieurs objets, et notamment sur les contrats : « De contractu uno debet solvi una gabella, disait Bertachinus ; sufficit gabellam semel esse solutam. »

Toutefois, on admettait avec l'article 96 *in fine*, du *tarif de 1722*, que « quand les actes contenaient différentes dispositions pour différents faits, et entre différents parties, ayant des intérêts différents ; il devait être perçu autant de droits de contrôle suivant le tarif, qu'il y avait de parties en cause ».

C'est en vertu de ce texte qu'une déclaration du

conseil jugea qu'il était dû deux droits de contrôle, pour un retrait par lequel le retrayant remboursait l'acquéreur, et se chargeait de payer ce qui restait dû au vendeur, lequel acceptait cette obligation.

De même, une décision du conseil du 31 octobre 1732 juge régulière la perception de deux droits de contrôle pour un acte de notoriété contenant qu'une fille est héritière, et procuration par elle, pour recevoir.

Une autre décision, du 28 janvier 1747, juge, dans le même sens, comme régulière, la perception de douze droits de contrôle pour un pouvoir donné par douze ouvriers de différents métiers à un architecte, afin de visiter une maison nouvellement construite.

La loi de frimaire s'est montrée plus sévère que l'ancienne ; avec l'article 11, elle revient à la règle édictée par le tarif de 1676 ; elle n'admet plus qu'un seul droit est dû pour les actes renfermant différentes dispositions concernant les mêmes parties. Sous l'empire de la loi nouvelle, le nombre des parties ne peut être, par lui-même, un motif de percevoir un droit particulier, parce que le législateur n'a attribué cet effet qu'aux dispositions indépendantes. La diversité des contractants, des faits constatés et des intérêts, n'a d'influence sur la perception qu'autant qu'elle l'exerce sur l'indépendance des dispositions. La question se pose, en droit actuel, de savoir ce qu'il faut entendre par disposition dépendante ou indépendante ? Tel sera l'objet de notre étude.

CHAPITRE II

THÉORIE DES DISPOSITIONS DÉPENDANTES ET INDÉPENDANTES. — EXPOSÉ DU PRINCIPE CONTENU DANS LES ARTICLES 10 ET 11 DE LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII

La question des dispositions dépendantes et indépendantes est régie aujourd'hui par les articles 10 et 11 de la loi du 22 frimaire, an VII.

ART. 10. — Dans le cas de transmission de biens, la quittance donnée ou l'obligation consentie par le même acte pour tout ou partie du prix entre les contractants ne peut être sujette à un droit particulier d'enregistrement.

ART. 11. — Mais lorsque, dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire, ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes, ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû, pour chacune d'elles et selon son espèce, un droit particulier. La quotité en est déterminée par l'article de la présente dans lequel la disposition se trouve classée ou auquel elle se rapporte.

Que faut-il entendre par disposition dépendante ?

Sur ce point, l'accord est loin de se faire; on se trouve, en effet, en présence de deux systèmes: d'une part, celui de l'administration consacré par la jurisprudence, et d'autre part celui de la doctrine.

I. — *Théorie de l'Administration consacrée
par la Jurisprudence*

L'étude détaillée de quelques espèces particulières, portées devant la Cour de cassation, nous permettra, seule, d'arriver à une définition de la disposition dépendante, et de dégager les principes qui régissent la matière.

1^o Aux termes de l'instruction 2389 § 4, pour que les dispositions d'un même acte soient réputées dépendantes l'une de l'autre, il faut qu'elles contribuent à la formation du contrat, de telle sorte que le retranchement de l'une d'elles détruirait le contrat ou le laisserait incomplet, inachevé, incapable de remplir son but. Cette définition était donnée à l'occasion d'un pourvoi en cassation, formé par l'administration contre un jugement du tribunal de Meaux du 17 avril 1867.

L'espèce litigieuse se rapportait à un acte de cession comprenant le droit au bail d'un terrain, le bénéfice de la promesse unilatérale de vente contenue audit bail, les constructions élevées par le locataire

sur le terrain des bailleurs et le matériel de l'usine établie sur ce terrain. Sur cet acte, l'administration prétendait percevoir le droit de mutation immobilière sur le prix total, à défaut de ventilation fournie par les parties. Le tribunal de Meaux considérant que la faculté d'achat de l'immeuble loué ne faisait pas l'objet direct de la cession, et qu'elle n'était qu'une condition du bail, objet principal cédé, décida que le seul droit exigible devait être celui de 2 0/0 dû pour les mutations mobilières à titre onéreux.

La Cour de cassation réforma ce jugement, se rangeant ainsi à la théorie de l'administration.

2° Une instance engagée avec la Société anonyme des établissements Duval permit à la régie d'affirmer le sens qu'elle entendait donner aux dispositions contenues dans les articles 10 et 11 de la loi de frimaire.

L'acte constitutif de la société passé devant M^e Orcibal, notaire à Paris, le 23 décembre 1867, contenait entre autres dispositions les suivantes :

ART. 7. — M. Duval apporte à la société qui en deviendra propriétaire à partir du 1^{er} juin prochain : ... 2°... 3° : les droits aux locations verbales ou autres, tant des lieux où sont exploités les établissements de boucherie et bouillon-restaurant, que de ceux...

Une clause spéciale excluait de l'apport de M. Duval les cautionnements, marchandises et approvision-

nements abandonnés par lui à la société, moyennant paiement de leur valeur en numéraire.

Lors de la présentation de cet acte à la formalité, le 26 décembre 1867, le droit fixe de 5 francs fut seul perçu. (L. du 22 frimaire an VII, art. 68 § 3 n° 4.) L'examen ultérieur de cet acte amena l'administration à réclamer certains droits proportionnels, notamment sur les clauses ci-dessus rappelées : d'une part le droit de 0.20 o/o pour cession de bail ; et d'autre part, celui de 1 o/o pour cession de créance.

Pour fonder sa réclamation, la régie s'appuyait sur la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes. Partant du principe que l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII soumet à un droit particulier non pas un acte quelconque, mais chaque disposition qui, dans le même acte, peut être distincte et indépendante ; elle conclut, d'après les exemples *a contrario* cités par l'article 10 dont l'article 11 forme la contre-partie, que les dispositions d'un même acte doivent être réputées indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, « lorsqu'elles ne sont pas corrélatives, lorsqu'il n'existe pas entre elles de connexion nécessaire, lorsqu'elles ne se lient pas tellement les unes aux autres qu'on pourrait les séparer sans détruire l'économie de l'acte, ou même sans en altérer la contexture ». Le tribunal de la Seine par un jugement du 8 mai 1869, et la Cour de cassation par un arrêt du 18 jan-

vier 1871, ont consacré l'exactitude de cette théorie. (Inst. gén. n° 2421, § 5.)

3° L'administration eut encore à préciser sa doctrine à l'occasion de l'instance qu'elle dut soutenir contre les héritiers du comte Potocki décédé à Varsovie le 30 janvier 1867, laissant pour lui succéder : la comtesse Potocka, sa veuve, pour un quart, sa mère pour un autre quart, et pour le surplus, ses frères et sœurs ou représentants d'eux. Dans le partage de la succession, les cohéritiers copartageants reconnurent comme une propriété exclusive de la comtesse Potocka, les immeubles et terrains achetés en France pour son compte, et de ses propres deniers, mais inscrits au nom de feu son mari, le comte Potocki, qui n'avait d'ailleurs fait aucune déclaration de command, ni d'emploi.

Déposé aux minutes de M^e Renard, notaire à Paris, l'acte fut assujetti au droit fixe de 5 francs, comme partage pur et simple. Après examen, la Régie prétendit que la loi polonaise n'attribuant qu'un quart à la veuve, l'attribution à elle faite constituait une disposition indépendante du partage, soumise quant à l'excédent de la part héréditaire au droit de transmission entre vifs à titre onéreux. Pour que deux dispositions contenues dans le même acte soient dépendantes l'une de l'autre, il faut, en effet, qu'elles soient reliées entre elles, et qu'elles forment un tout indivisible. Le lien n'est plus nécessaire, et

le tout peut être scindé, si les dispositions concernent des personnes agissant en des qualités différentes — si ces dispositions ont pour objet des intérêts distincts — si chacune d'elles produit des effets civils particuliers.

Or, le partage de la succession et la libération des héritiers du mari envers la femme survivante, constituent deux dispositions qui ne dépendent pas, qui ne dérivent pas nécessairement l'une de l'autre car on y retrouve à la fois diversité juridique de personnes — distinction et séparation d'intérêts — différence d'effets civils.

La stipulation qui attribue à la femme survivante des biens propres au mari, pour la remplir de ses reprises, loin de dériver nécessairement du partage, lui est en quelque sorte étrangère. Il ne s'agit plus en effet de la division d'un patrimoine commun, mais bien du paiement d'une créance particulière qui est une charge spéciale de la succession du mari : la femme figure à l'acte en qualité de créancière et non en qualité de copartageante : elle a, à ce titre, un intérêt distinct de celui des cohéritiers, enfin l'abandonnement qui lui est consenti, au lieu d'être déclaratif, a les effets d'une transmission à titre onéreux.

Cette augmentation développée par l'administration (Instruction générale, n° 2434 § 3) reçut une fois de plus l'approbation de la jurisprudence (1).

¹ 1. Tribunal de la Seine : 5 décembre 1868 ; Cass. civ. 5 décembre 1871.

4° Enfin, par un arrêt du 21 août 1872, la Cour de cassation affirma non moins nettement que précédemment, le sens qu'elle entendait donner aux articles 10 et 11 de la loi de frimaire.

M. le comte de Rainneville, sujet français, avait épousé M^{lle} Alexandrine Petrovo Solovovo, sujette russe. Les conditions de leur mariage avaient été réglées à Dresde le 6 septembre 1867 devant le ministre plénipotentiaire de France.

Aux termes de l'article 6 du contrat, M. et M^{me} Petrovo Solovovo avaient donné et constitué en dot à leur fille, future épouse, un domaine sis en Russie. Les donateurs conservaient la jouissance de ce bien leur vie durant, et payaient annuellement à la future épouse une somme de 9.000 roubles en argent.

Ce contrat comprenait :

1° La donation d'un domaine sous réserve d'usufruit au profit des donateurs ; 2° la prestation annuelle et viagère de 9.000 roubles argent.

Il était dû :

1° Un droit fixe de 10 francs. (Loi du 16 juin 1824, art. 4) ;

2° Un droit proportionnel de 1,25 o/o (loi du 22 frimaire an VII art. 69 § 6 n° 2 et 18 mai 1850, art. 10) liquidé sur le capital au denier 10 de la valeur de la prestation (loi du 22 frimaire an VII, art. 14 § 6).

Le premier de ces droits fut seul perçu lors de l'enregistrement du contrat ; et l'administration dut décerner contrainte contre le comte de Rainneville, pour le recouvrement du second.

L'effet de cette mesure de poursuite fut suspendu par une opposition motivée sur ce que la prestation destinée à compléter la réserve d'usufruit présentait les caractères d'un bail à vie, formant l'un des éléments essentiels de la donation.

La théorie de l'administration l'emporta, et la Cour de cassation reconnut exact le principe d'après lequel, pour qu'une disposition soit réputée dépendre d'une autre et en dériver nécessairement, « il faut que l'une et l'autre contribuent à la formation du contrat, et qu'elles en soient les éléments essentiels ».

Telle est, en effet, la formule à l'aide de laquelle peut se résumer la doctrine administrative, consacrée par une jurisprudence constante. Les arrêts que nous avons cités sont anciens, il est vrai ; mais les principes qu'ils consacrent subsistent, et des décisions récentes en font l'application.

C'est à la même argumentation qu'a fait appel la Cour de cassation pour assurer le triomphe des prétentions administratives contre la ville de Lyon et la société anonyme du quartier Grôslée.

Aux termes d'un traité passé entre la Ville de Lyon et ladite Société il était convenu que cette der-

nière entreprendrait la démolition de maisons expropriées pour cause d'utilité publique à la requête de la ville, en construirait de nouvelles, et exécuterait divers travaux prévus au contrat, moyennant certaines avances à faire par la ville et l'abandon pendant soixante ans de la jouissance des maisons édifiées. D'autre part, la ville cédait à bail à la société également pour soixante ans et moyennant un prix les délaissés des maisons expropriées, des voies publiques et des immeubles communaux.

Ce traité contenait quatre dispositions :

- 1^o Celle concernant les expropriations ;
- 2 Celle concernant les avances que la ville s'engageait à fournir à la société :
- 3^o et 4^o Celles relatives au bail et au marché, constituant deux conventions distinctes donnant ouvertures à deux droits distincts et ne pouvant être regardées comme dépendant l'une de l'autre.

La ville et la société soutenaient, au contraire, que le traité ne formait qu'un contrat dont les clauses étaient indivisibles, étroitement liées entre elles par des rapports inséparables qui les faisaient dériver nécessairement les unes des autres, et se confondre sous la qualification de bail.

Cette prétention ne fut pas admise par la Cour de cassation, attendu que « l'engagement pris par la société d'élever des constructions sur le terrain loué n'était pas un élément corrélatif et nécessaire du

louage des terrains ; qu'à l'inverse, le bail consenti par la ville ne dérivait pas nécessairement du marché de travaux et n'en impliquait pas forcément en droit la coexistence ».

II. — *Système de la Doctrine*

Tout autre est la théorie émise par la doctrine. L'article 10, dit-on dans ce système, est général ; il soumet à un droit spécial chaque disposition dépendante de la convention principale ; mais, par *a contrario*, il exempte d'un droit particulier les dispositions dépendantes ou qui dérivent nécessairement les unes des autres, quand elles se trouvent dans le même acte. L'article 10, qui cite deux exemples, n'a rien de limitatif, mais est simplement énonciatif ; le législateur a donné dans ce texte, les exemples les plus saillants, ceux qui lui sont immédiatement venus à l'esprit, sans manifester l'intention de limiter à ces exemples l'application du principe général posé dans l'article suivant.

M. Demante estime que dans la rédaction des articles 10 et 11 de la loi de frimaire, les rédacteurs ont employé leur procédé habituel : ils commencent par une indication concrète des cas les plus usuels, pour donner en finissant la formule abstraite du principe général. Pour lui, la règle doit être ainsi formulée : une disposition est dépendante et dérive

nécessairement d'une autre, quand elle est non pas son motif, sa cause éloignée, *causa remota* ; mais sa cause immédiate, *causa proxima*, c'est-à-dire sa cause proprement dite. M. Demante justifie sa définition par deux exemples : la dation en paiement et le paiement d'un prix de vente ou de location au moyen d'une cession de créance. Dans les deux hypothèses, un seul droit est exigible ; car, d'une part, la libération et la transmission sont réciproquement la cause l'une de l'autre ; et d'autre part, la cession est faite pour tenir lieu de prix. Appliquée à ces deux cas, la théorie n'est pas inexacte, et se confond avec celle de l'administration. Mais, en réalité, l'opinion de M. Demante a une portée beaucoup plus vaste. Pour lui, le principe consacré *a contrario* par l'article 11 est beaucoup plus étendu que celui qui pourrait être établi par induction des exemples cités à l'article 10 ; « il tend à soumettre à un impôt unique l'opération mélangée de deux ou plusieurs contrats, lorsque ces contrats divers se combinent en seul tout (1) ».

C'est bien à cette formule que paraissent se rallier les partisans de la thèse anti-administrative, abandonnant ainsi le critérium proposé par Dalloz en la matière. Cet auteur proposait, pour résoudre le problème de savoir si telle ou telle clause doit être sou-

1. Demante, I, n° 67 et s.

mise à un droit particulier, de se poser la question suivante : la clause, pour produire un effet, aurait-elle besoin d'être rédigée dans un acte séparé ? La réponse à la question sera toujours la solution de la difficulté. Or cette formule est contestable, et c'est à bon droit qu'elle a paru anti-juridique. On ne conçoit pas, en effet, en quoi la rédaction par acte séparé peut intéresser la validité d'une convention quelle qu'elle soit : les dispositions qui n'ont pour objet que le complément, l'exécution ou la consommation d'une clause principale, et qui exprimées dans le même acte ne donneraient pas ouverture à un droit particulier, peuvent valablement faire l'objet d'un acte séparé, et réciproquement, deux conventions indépendantes peuvent être comprises dans le même acte (1).

En résumé, selon le second système, sont dépendantes toutes les dispositions qui, *d'après la volonté des parties*, concourent à former un seul acte.

C'est d'ailleurs cet argument qui est toujours invoqué par les parties contre lesquelles l'administration doit exercer des poursuites : qu'il suffise de rappeler sur ce point les arguments fournis par M. Duval à l'appui de son pourvoi contre le jugement rendu au profit de l'administration le 8 mai 1869 (2) :

1. *Dictionnaire de l'Enregistrement*. V. Acte contenant plusieurs dispositions, n° 7.

2. Voir *supra*.

«une disposition accessoire doit être réputée dépendante par cela seul que les parties l'ont ainsi voulu. C'est la volonté des parties qui fait que les dispositions sont ou non considérées comme dérivant nécessairement les unes des autres.

CHAPITRE III

EXAMEN CRITIQUE DES DEUX SYSTÈMES

Comme nous venons de le voir au chapitre précédent deux théories sont en présence sur la question des dispositions dépendantes ; d'une part, la théorie de l'administration que l'on pourrait appeler « la théorie restrictive » ; et d'autre part, celle de la doctrine que l'on pourrait qualifier du nom de « théorie extensive ».

Quel est au point de vue juridique la valeur de ces deux systèmes ? Pour les partisans du « système extensif », c'est d'après la volonté des parties qu'une disposition est ou non indépendante d'une autre. Une telle proposition paraît difficilement admissible.

Il ne faut pas oublier, en effet, que l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII, en soumettant à un droit particulier non pas un acte quelconque, mais chaque disposition qui, dans le même acte, peut être *distincte et indépendante*, a eu pour but de prévenir la fraude facile qui eût consisté à diminuer la charge

de l'impôt en réunissant dans un seul acte des conventions étrangères les unes aux autres et assujetties d'après leur nature, à un tarif spécial. (Instr. gén. n° 2421 § 5). Si la volonté des parties a été anéantie sur ce point, à plus forte raison ne peut-il dépendre de cette volonté d'assigner aux conventions leur caractère et leur portée. Ce serait mettre, en effet, l'impôt à la merci des contribuables ; ce serait subordonner l'application des tarifs à la manifestation de l'intention des parties. Or en matière fiscale, et pour apprécier la nature des contrats, les tribunaux, au lieu de rechercher cette intention ou de s'arrêter à leur qualification et à la forme extérieure des actes, doivent dans le concours de plusieurs dispositions indépendantes connexes, assujetties individuellement à des tarifs différents, mais soumises à un seul droit à raison de cette connexité, déterminer l'objet réel par la partie principale et prépondérante, c'est-à-dire soit par l'importance de la mutation, soit par l'utilité juridique de l'acte (1).

L'argumentation des partisans du « système extensif », nous paraît donc défectueuse ; et nous croyons en cette matière, devoir nous ranger sans restriction à la thèse de l'administration.

La ténacité avec laquelle la régie a toujours sou-

1. Cass. 18 nov. 1858. Instr. gén., n° 2142, § 4. Cass., 13 déc. 1850. Instr. Gén., n° 1999, § 3.

tenu ses prétentions en matière de dispositions indépendantes ; la série presque ininterrompue des arrêts de la Cour de cassation, consacrant la thèse de l'administration, enfin les auteurs nombreux qui s'y sont ralliés, sont d'ailleurs des gages certains de la saine interprétation des articles 10 et 11 de la loi de frimaire.

Parfois même, la jurisprudence est allée plus loin que l'administration elle-même, et la Cour de cassation a décidé que s'il était permis d'induire des termes de l'article 11 que les dispositions dépendantes contenues dans un acte, ne donnaient pas ouverture à plusieurs droits spéciaux, l'induction ne saurait être étendue au delà des termes que suppose l'article 10 dans le cas qu'il propose pour exemple.

« Attendu, dit la Cour, qu'aux termes de l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII, lorsque dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extra-judiciaire il y a plusieurs dispositions indépendantes et ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et selon son espèce, un droit particulier dont la quotité est déterminée par l'article du tarif dans lequel elle se trouve classée ou auquel elle se rapporte ; que par induction de ce texte, il est admis que quand, au contraire, diverses dispositions comprises dans le même acte sont dépendantes, et dérivent nécessairement les unes des autres, il ne doit être perçu qu'un seul droit, celui de la convention principale ; mais que *l'induction ne saurait être étendue au delà des termes que suppose l'article 11 de la loi précitée*, dans le cas où il propose un exem-

ple ; d'où il suit que pour soustraire à la pluralité édictée par l'article 11 des dispositions diverses d'un même acte, il faut non pas seulement que ces dispositions aient été liées entre elles dans l'intention des parties contractantes ; mais que prises abstractivement, elles concourent ensemble à la formation d'un contrat principal, en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires (1). »

Ici, les termes de l'arrêt ont dépassé la pensée des juges. Si on appliquait à la lettre le motif de l'arrêt, il n'y aurait de disposition dépendante que celle renfermée dans les termes de l'article 10. Or ce n'est pas à une interprétation aussi restrictive que nous nous rangerions. Telle n'est pas évidemment non plus la pensée des juges ; et si on invoque l'article 10, ce n'est que pour indiquer l'esprit général dans lequel l'article 11 doit être interprété.

Certains auteurs, après avoir admis la thèse administrative, ont cru devoir y apporter quelque restriction. M. Naquet, notamment, s'exprime ainsi : « Il ne faut pourtant pas pousser les choses à l'extrême, et exiger que chacune des dispositions stipulées forme un élément essentiel du contrat ; il suffit que l'une d'elles ait ce caractère. » Et prenant pour exemple l'hypothèse d'une garantie fournie par le débiteur, il ajoute que la garantie est dispensée d'un droit particulier parce que si l'obligation peut exister sans

1. Cass. 21 août 1872. S. 1872.1.443. Inst. gén., n° 2456 § 6.

garantie spéciale, la garantie ne peut exister sans une obligation principale à laquelle elle se rattache (1).

Ce palliatif apporté en quelque sorte à la thèse administrative ne paraît pas exact, et semble conduire à une fausse interprétation des mots « disposition dépendante ». D'une part, en effet, cette opinion est contraire aux textes qui exigent que les dispositions « dérivent nécessairement les unes des autres », et d'autre part, elle méconnaît les principes. Car, on ne comprend pas que l'une des dispositions d'un contrat étant essentielle, les autres le deviennent également, par une sorte d'attirance. Elle a, enfin, le tort de détruire la théorie même des dispositions dépendantes : car, comme il existe toujours, dans un contrat, une disposition essentielle, ne fût-ce que celle qui fixe l'objet du contrat, il n'y aura plus de dispositions indépendantes passibles d'un droit particulier (2).

C'est donc le système de l'administration qui, en matière de disposition dépendante, doit être adoptée. Loin d'anéantir la théorie des dispositions dépendantes elle-même ; loin d'être moins conforme au droit et à la vérité que le système préconisé par la doc-

1. Naquet. *Traité des Droits d'Enregistrement*, t. I, n° 124.

2. A. Whal. *Traité de Droit fiscal*, t. I, n° 150.

trine (1), il est, au contraire, le seul conforme aux textes législatifs et aux principes de droit fiscal.

Aussi croyons-nous pouvoir conclure en disant que le caractère dépendant d'une disposition dérive de sa nature même, de ce qu'elle est indispensable à l'acte, de ce que l'acte ne pouvait pas exister sans régler explicitement ou implicitement le point tranché par cette disposition. En revanche, deux dispositions doivent être tarifées séparément, alors même que dans la pensée des parties, elles seraient indivisibles ; c'est-à-dire qu'elles seraient la condition l'une de l'autre, et que chacun des contractants n'aurait pas consenti à l'une d'elles, s'il n'avait obtenu le consentement de son cocontractant à l'autre (2).

1. Ed. Petit. *Discussion de la Théorie des Dispositions dépendantes*.

2. A. Whal, *loc. cit.* Cass. 14 décembre 1896. S. 98. 1. 97. Note de M. Whal.

CHAPITRE IV

ETUDE, D'APRÈS LE SYSTÈME DE L'ADMINISTRATION, DE
QUELQUES APPLICATIONS DE LA THÉORIE DES DISPO-
SITIONS DÉPENDANTES ET INDÉPENDANTES.

Après avoir indiqué ce qu'il faut entendre par l'expression « dispositions dépendantes ou indépendantes », il convient d'examiner quelques-uns des cas dans lesquels s'appliquent les principes que nous avons exposés, et de voir quelles en sont les conséquences, au point de vue fiscal.

§ 1. — *Mainlevée.*

La mainlevée contenue dans l'acte de libération n'est soumise à aucun droit particulier, en vertu de l'article 10 de la loi de frimaire. Elle n'est, en effet, que la conséquence de la quittance ; et le débiteur peut toujours exiger la mainlevée de l'hypothèque, après sa libération.

Toute autre serait la solution, si, ayant reçu une fraction de ce qui lui est dû, le créancier consentait

mainlevée entière de l'hypothèque. Dans ce cas, la mainlevée constitue, pour tout ce qui excède la somme payée, un acte spontané du créancier, et, par suite, une disposition absolument indépendante de la quittance. (Magnéro, T. A. V. Mainlevée n° 28 D.)

§ 2. — *Garanties fournies par le débiteur. — Contrats d'obligation*

La garantie fournie par le débiteur, dans l'acte même d'obligation, n'est passible d'aucun droit particulier ; cette clause règle, en effet, le mode de paiement, c'est-à-dire une question que le contrat ne peut pas ne pas régler.

Au contraire, la garantie fournie par un tiers, constitue une disposition indépendante, passible d'un droit particulier.

Les contrats d'obligation renfermant plusieurs dispositions dépendant ou non les unes des autres sont, d'ailleurs, soumis, en principe, aux règles édictées par les articles 10 et 11 de la loi de frimaire.

C'est ainsi que le droit d'obligation est seul exigible :

a) Quand l'emprunteur donne pouvoir au prêteur de vendre les immeubles hypothéqués, s'il n'était pas remboursé à l'échéance. (Dél., 27 mars 1829. *J. E.*, n° 9285.)

b) A raison de la déclaration dans l'obligation que la somme empruntée est destinée à rembourser un tiers. (Sol., 18 juin 1826.)

c) A raison de la cession de reprises faite à due concurrence au créancier par la femme qui s'est constituée débitrice solidaire avec son mari. (Dél., 14 juin 1826.)

d) A raison de la cession d'antériorité d'hypothèque consentie par l'emprunteur au prêteur dans l'acte d'obligation.

Au contraire, le principe de la pluralité a été admis :

α) Sur la clause portant que faute de paiement à l'échéance, le créancier pourra acquérir l'immeuble hypothéqué. Il y a là une promesse de vente passible du droit fixe de 3 francs.

β) Lorsqu'un créancier intervient à l'acte d'obligation pour renoncer à une hypothèque.

§ 3. — *Stipulations relatives au prix*

Conformément aux principes généraux, les stipulations relatives au prix sont exemptes de tout droit particulier.

La loi de frimaire fait elle-même application de cette idée, en décidant que « la reconnaissance énoncée au contrat de mariage, de la part du futur,

d'avoir reçu la dot apportée par la future, ne donne pas lieu à un droit particulier » (art. 69 § 3 n° 1).

Au contraire, lorsque la reconnaissance émane d'un tiers, du père de la future, par exemple, il y a là un véritable prêt, et la théorie des dispositions dépendantes ne s'appliquant pas aux actes engageant les tiers, le principe de la pluralité des droits reprend son empire.

Quid ? si la reconnaissance de l'apport du futur émane de la future ? Y a-t-il lieu dans ce cas, de percevoir un droit particulier ? D'après M. Whal (*Traité de Droit fiscal*, n° 155, I), cette reconnaissance ne doit pas être taxée séparément. « Sans doute, dit cet auteur, cette stipulation n'est pas de l'essence du contrat de mariage ; mais les dispositions dépendantes ne sont pas seulement celles qui sont de l'essence du contrat ; mais encore celles qui règlent un point que le contrat doit nécessairement régler ; or, la détermination de la personne qui a reçu les apports est la conséquence indispensable de l'existence même de la dot. »

Cette opinion n'est partagée ni par les auteurs ni par la jurisprudence.

M. Naquet (*Traité des Droits d'Enregistrement*, III, n° 1007) estime, au contraire, que la femme n'étant pas chargée d'administrer la fortune de son mari ne peut avoir d'autre intention, par cette reconnais-

sance, que de constater l'existence d'une obligation de restituer qui naît à sa charge.

M. Gasnier y voit, lui aussi, une stipulation qui non seulement n'est pas de l'essence du contrat, mais encore lui est complètement étrangère.

Enfin, la jurisprudence ratifie, et avec raison, nous semble-t-il, cette façon de solutionner la question. (Cass., 7 février 1838. S. 38.1.189.)

C'est en vertu de l'idée exprimée en début de ce paragraphe que sont affranchies d'un droit particulier les clauses relatives aux modes de libération et contenant : *subrogation*, *confusion* et *compensation*.

§ 4. — *Remploi*

Le remploi peut être défini « le remplacement d'un immeuble par un autre dans le patrimoine de l'un des époux : un immeuble propre est aliéné, et avec le prix qui en provient un autre immeuble est acquis ; ce nouvel immeuble sera propre comme le premier auquel il est subrogé réellement ». Cette opération est régie par les articles 1434 et 1435 du Code civil. D'après ces textes, tout remploi exige pour sa validité : 1^o que l'un des époux ait vendu un bien à lui propre ; 2^o qu'il en ait acheté un autre pour remplacer le premier ; 3^o et que dans l'acte d'acquisition, il ait déclaré avoir acheté au moyen

de deniers provenant de l'aliénation de l'immeuble qui lui était personnel, et pour lui tenir lieu de remploi.

Quand le remploi est fait conformément aux articles 1434 et 1435, la propriété se fixe directement sur la tête de l'époux au profit duquel le remploi est fait, sans passer par la communauté, pour raisonner sur l'hypothèse de deux époux mariés sous le régime de la communauté. Il est donc bien évident qu'aucun droit de mutation ne sera exigible indépendamment de celui perçu sur la mutation.

La question s'est posée de savoir si la déclaration de remploi devait donner lieu à la perception d'un droit fixe ? Une décision du ministre des Finances du 28 juin 1808 décidait que « dans le cas prévu par l'article 1434 où le remploi est consommé en faveur du mari par le seul fait de la déclaration que l'immeuble qu'il acquiert lui en tiendrait lieu », il serait perçu sur cette clause un droit particulier, comme étant indépendante de la mutation. La même solution décidait que dans le cas prévu par l'article 1435 c'était l'acceptation de la femme qui donnait lieu à la perception d'un droit spécial.

Cette opinion fut combattue par tous les auteurs ; et l'administration reconnaît elle-même, aujourd'hui, que la déclaration de remploi est liée au contrat de vente, et constitue une disposition qui en dérive nécessairement et qui en est inséparable.

C'est en un mot, une disposition qui règle un point que le contrat ne peut pas ne pas régler : la propriété du bien acquis, c'est à dire une disposition dépendante.

§5. — *Actes de Société*

La clause d'un acte de société qui règle le mode de direction entre les associés, et la rémunération des directeurs est-elle sujette à un droit particulier?

La jurisprudence a décidé qu'aucun droit particulier n'était dû ; et M. Whal se rallie à cette opinion. Il suffit pour cet auteur que le rôle des associés dans la gestion doive être nécessairement réglé par le contrat pour que les dispositions le réglant soient affranchies de tout droit. Et il semble bien que telle doit être la règle à suivre ; car ainsi que le fait observer la Cour de cassation dans les arrêts rendus à l'occasion d'une clause de cette nature (Cass. 29 nov. 1869. S. 70.1.137, et 17 août 1870. S. 70. 1. 435) associés solidaires ont le droit personnel de gérer et quand il intervient une convention à cet égard, elle puise sa raison d'être dans le principe même du contrat de société, plutôt que dans un louage de service. Le gérant conserve, d'ailleurs, sa qualité d'associé et administre à ce titre, même quand il reçoit un traitement fixe, puisqu'il reste tenu des pertes et des dettes sociales.

Un auteur n'a cependant pas jugé cette argumentation décisive. Pour M. Naquet, ce qui résulte du contrat de société, c'est que chaque associé solidaire a le droit personnel de gérer, mais il n'en résulte pas qu'il ait le droit de se faire payer sur le fonds social le prix de sa gestion. Lors donc que par une clause spéciale, on fait naître ce droit nouveau d'un traitement distinct des profits sociaux, on crée une situation qui pourrait ne pas exister, et qui ne découle pas nécessairement de la société. La clause dont il s'agit, constitue par cela même une disposition indépendante soumise, comme telle, au droit proportionnel. M. Naquet va même jusqu'à contester que le gérant gère en qualité d'associé. Selon lui, la gestion prend un caractère propre, dès qu'elle s'accomplit moyennant un prix fixe ; ce n'est plus comme associé qu'il gère, car s'il n'agissait qu'à ce titre, il n'aurait pas droit à un traitement pris sur le fonds social ; c'est en vertu d'une convention particulière qui pourrait ne pas être faite.

Cette argumentation peut être exacte, mais il ne nous semble pas qu'on s'éloigne des principes que nous avons admis en matière de dispositions dépendantes ; en décidant avec M. Whal, que la clause qui règle le mode de direction entre les associés et la rémunération des directeurs, est exempte d'un droit particulier.

En revanche, aucun doute ne se produit, et les

auteurs sont unanimes à reconnaître qu'un droit particulier est dû sur la clause qui confie la direction à un tiers. Dans ce cas, en effet, le gérant ne tient plus ses droits de sa qualité d'associé réglementée par les statuts, mais d'un contrat distinct de louage de services.

§ 6. — *Délégation*

Aux termes de l'article 1275 du Code civil, la délégation est un contrat par lequel le débiteur (le délégant) donne à son créancier (le délégataire) un autre débiteur (le délégué) qui s'oblige à sa place. L'article 69 § 3 numéro 3 de la loi du 22 frimaire an VII, assujettit au droit de 10/o « les délégations de créances à termes ; les délégations de prix stipulées dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers, sans énonciation de titre enregistré ».

La rédaction de cet article, a fait dire qu'il fallait distinguer en droit fiscal, deux sortes de délégations : d'une part la délégation de créance à terme et d'autre part la délégation de prix. M. Naquet, notamment (*Traité des droits d'enreg.*, 2^e édit., II, 468) les distingue nettement. A la faveur du texte de l'article 69 § 3 numéro 3 de la loi de frimaire, cet auteur s'exprime ainsi : « La délégation de prix est donc traitée autrement que la délégation de créances à terme, puisque celle-ci est toujours tarifée même

quand le titre du créancier délégataire a été précédemment enregistré, tandis que celle-ci ne l'est pas dans ce cas. La différence tient à ce que la délégation de prix joue le rôle d'une disposition accessoire, dispensée, à ce titre, d'un impôt particulier, tandis que la délégation ordinaire constitue un contrat distinct et indépendant. Il résulte de cette différence, la nécessité de distinguer l'une de l'autre, ces deux sortes de délégations.

« On les distinguera non par leur objet, mais par ce fait que l'une est principale, tandis que l'autre est accessoire. »

Une telle distinction est-elle bien exacte ? Y a-t-il vraiment, en droit fiscal, deux sortes de délégations ? Avec M. Whal (*Traité de droit fiscal*, I, n° 157, note) il nous semble qu'il y a dans la loi, un vice de rédaction dont les commentateurs ont été victimes. D'une part, en effet, l'article 69 § 3 numéro 3 de la loi de frimaire exige le droit de titre dans le cas où le titre du délégataire sur le délégant n'a pas été enregistré. Puisque, d'autre part, ce texte fixe le droit de titre à 1 o/o comme le droit de délégation et rapproche la délégation dans le contrat de la délégation hors du contrat, uniformément soumise au droit de 1 o/o, il prouve par là même, que la délégation dans le contrat, est affranchie de tout droit.

Aussi peut-on poser comme règle générale, que les délégations en paiement d'une dette, dans le con-

trat qui est le titre de cette dette, ne sont passibles d'aucun droit particulier. Elles constituent un mode de paiement et sont, à ce titre, des dispositions dépendantes. A l'inverse, un droit particulier est dû pour la créance déléguée, si cette créance ne dérive pas d'un titre enregistré.

La question des dispositions dépendantes et indépendantes demande à être examinée en matière de délégation, à un autre point de vue. L'article 68 § 1, numéro 3, assujettit au droit fixe : « les acceptations de transports, ou délégations de créances à terme, faites par actes séparés », et il ajoute « et celles qui se font dans les actes mêmes de délégation de créances à terme ». Y a-t-il dans cette dernière disposition une dérogation au principe qui régit la théorie des dispositions dépendantes ? Nous ne le pensons pas : ce que la loi a voulu tarifer c'est l'intervention de la partie étrangère au contrat. Or, le contrat de délégation s'établit soit entre le débiteur déléguant et le débiteur délégué, soit entre le débiteur déléguant et le créancier délégataire. Par suite, le droit fixe d'acceptation doit être perçu selon la manière dont le contrat s'est formé, tantôt sur l'acceptation du délégué, tantôt sur celle du délégataire suivant les cas. Il n'est pas exigible tout à la fois sur les deux acceptations, même quand toutes les parties sont en présence parce que le contrat de délégation, suppose

comme tous les autres contrats, le concours de deux volontés. (*Traité alph.* Voir acceptation de transport, n° 12).

CHAPITRE V

DÉTERMINATION DE LA CLAUSE SUR LAQUELLE LES DROITS DOIVENT ÊTRE PERÇUS DE LA DISPOSITION PRINCIPALE

Nous avons vu ce qu'il fallait entendre par l'expression « disposition dépendante » ; nous avons indiqué à quelle condition la disposition dépendante était exempte d'un droit particulier et rentrait dans le cadre d'application de l'article 10 de la loi de primaire. Mais c'est là un seul des aspects du problème ; une autre difficulté reste à résoudre : étant donné des dispositions dépendantes, quelle est, parmi ces dispositions, celle qu'on frappera de l'impôt à l'exclusion des autres ? Sur la dation en paiement, par exemple, faut-il percevoir le droit de transmission ou le droit de libération ?

L'article 96 du tarif de 1722 s'exprimait ainsi : « Pour les contrats et actes qui renferment différentes dispositions concernant les mêmes parties, il ne sera dû qu'un seul droit qui sera pris sur le

pieu de l'article le plus fort de tous ceux du présent tarif, auquel lesdits contrats et actes pourront avoir rapport. »

Aucune disposition de ce genre ne figure dans nos lois ; aussi est-ce à un autre critérium qu'il faut avoir recours, pour déterminer la disposition soumise à l'impôt, et il est admis que c'est la disposition principale qui doit être taxée.

La question se ramène donc à savoir ce qu'il faut entendre par disposition principale.

Forte de la tradition et des tarifs de contrôle, l'administration prétend que la disposition principale sera toujours celle qui donnera naissance au droit le plus élevé ; de sorte que l'examen de la quotité des droits tranchera la difficulté. Aux termes d'une délibération du 12 juillet 1833, prise à l'occasion d'une cession de créance faite pour tenir lieu d'un prix de bail, l'administration s'exprimait ainsi : « Les deux dispositions (le bail et la cession) se lient intimement, et dépendent l'une de l'autre ; mais si le transport de créance est présenté comme la condition du bail, on peut dire également que le bail est la condition du transport de créance, et on ne peut contester à l'administration la faculté de percevoir le droit sur la stipulation la plus avantageuse au Trésor ». (*J. E.*, n° 10.657.)

D'après ce système, ce n'est plus la disposition,

mais le droit lui-même qui est principal ou accessoire.

M. Naquet a essayé de justifier ce système au point de vue rationnel : « Puisqu'on suppose, dit-il, des dispositions dont l'une entraîne des droits plus forts que l'autre, cela prouve qu'il s'est passé un fait qui, aux yeux de la loi, manifeste une fortune plus importante que le fait voisin moins imposé. Or, comme l'impôt est prélevé sur la fortune présumée des contribuables, il ne serait que juste, dans ce cas, de faire payer le droit le plus élevé ». Cette explication ne paraît guère satisfaisante, car les propositions qu'elle contient sont erronées : Il n'est pas exact de dire que l'impôt est prélevé selon la fortune présumée des contribuables, surtout en matière de droits d'enregistrement : l'individu qui achète, par exemple, est-il plus riche ? Et celui qui emprunte, ne devient-il pas souvent plus pauvre !

C'est qu'en effet, la théorie du plus fort droit, est difficilement soutenable. L'argumentation contenue dans la délibération de 1833, ne repose sur aucun texte, ne s'appuie sur aucun principe, mais consacre le régime du bon plaisir, et aboutit à l'arbitraire.

Or il suffit de rappeler ce que Malesherbes disait au roi, dans ses remontrances au nom de la Cour des Aides, en 1775 : « Votre Majesté saura que tous les droits de contrôle, de centième denier qui

portent sur tous les actes passés entre les citoyens, s'arbitrent suivant la fantaisie des fermiers ou de leurs préposés ; que les prétendues lois dans cette matière sont si obscures et si incomplètes que celui qui paie ne peut jamais savoir ce qu'il doit ; que souvent le préposé ne le sait pas mieux, et qu'il se permet des interprétations plus ou moins rigoureuses, suivant que le préposé est plus ou moins avide. » La Cour des Aides, de son côté, concluait par cette phrase : « Il est nécessaire de venir au secours d'un peuple opprimé par cette monstrueuse régie. »

Serait-ce donc la peine d'avoir aboli les anciens privilèges, si l'Etat, devenu son propre fermier en matière de perception d'impôts, méritait les mêmes reproches que ceux qui étaient jadis adressés à ses anciens préposés ?

A d'autres points de vue, d'ailleurs, la théorie du plus fort droit mérite d'être condamnée : il n'y a pas, en effet, à faire intervenir le droit fiscal dans une matière à laquelle il est étranger. La détermination de la nature du contrat est, en effet, une pure question de droit civil. C'est au droit civil ou au droit commercial que la jurisprudence a toujours eu recours pour déterminer la nature d'un acte ou d'un contrat. C'est là une règle d'interprétation constante consacrée par la loi de frimaire elle-même qui, dans son article 2, décide que les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels suivant la nature des

actes et des mutations. L'esprit du droit fiscal, lui-même, est contraire à cette intervention : la quotité du droit ne varie pas, en effet, avec l'importance du contrat. Dans certains cas d'ailleurs, le tarif à percevoir est d'après la loi elle-même fixé au droit le plus faible. C'est ainsi, par exemple, que le bail à colocation est tarifé comme bail, bien que la livraison des fruits, c'est-à-dire de meubles, soit soumise à un tarif supérieur à celui des baux.

MM. Championnière et Rigaud, ont vivement critiqué cette prétention de l'administration, et pour la combattre, ils font appel à un double argument : d'une part, disent-ils, la nature d'une convention ne peut être double ; et d'autre part, l'administration étant juge des difficultés aux termes de l'article 63 de la loi de frimaire, cesserait de l'être si, agissant comme partie intéressée, elle se prononçait pour une perception par cela seul qu'elle est plus avantageuse au trésor.

Pas plus que la doctrine, la Cour de cassation n'a voulu ratifier le système de la régie, elle a toujours évité de consacrer la théorie du plus fort droit et s'est référée en ces matières aux constatations de fait des jugements attaqués.

Il convient d'ailleurs de remarquer que l'administration elle-même tend à abandonner la théorie du plus fort droit. Dans certains cas elle se rallie à l'opinion de la doctrine et de la jurisprudence. C'est

ainsi qu'au cas de constitution d'une antichrèse pour garantir l'exécution d'une obligation, c'est le droit de 1 o/o qui est exigible (tarif des obligations) et non celui de 2 o/o (tarif de l'antichrèse). Longtemps, cependant, l'administration avait prétendu que la constitution de l'antichrèse constituait la disposition principale, et devait, de ce chef, être assujettie au droit de 2 o/o. Toutefois, la régie « a capitulé à la suite d'un jugement rendu le 16 février 1896 par le tribunal de Bayeux qui a décidé que la disposition principale se reconnaissant à l'intention commune des parties, et à l'objet le plus important, l'antichrèse n'était en réalité consentie que comme sûreté secondaire pour augmenter la garantie, et qu'au lieu d'avoir le caractère d'une disposition principale et indépendante, elle n'était qu'une convention accessoire dépendant de la disposition principale ; c'est-à-dire du prêt (Sirey, 98. 2. 119).

Et par une solution du 8 juin 1896, la régie a décidé qu'elle s'abstiendrait de soulever de nouveaux débats sur la difficulté.

Quels sont donc les principes auxquels fait appel la doctrine pour arriver à déterminer parmi des dispositions dépendantes, celle qui constitue la disposition principale et qui, par conséquent, doit être taxée ?

Les anciens feudistes avaient étudié la question, mais aucun n'était arrivé à énoncer une règle

sérieuse. Qu'il nous suffise de rappeler ici les conclusions auxquelles arrivait Tiraqueau ; pour lui, la disposition principale se caractérise par la noblesse du contrat : *actus denominatio semper debet fieri a digniori* (*Du Retrait lignager*, § 30, glose 1, n^{os} 15 et s.) Il appuie cette doctrine sur des principes de médecine ou de pharmacie non moins ridicules, et décide que l'échange est plus noble que la vente, au moyen de citations d'Homère, d'Ovide et de Pline le Jeune.

MM. Championnière et Rigaud, ont exposé une théorie qui d'après M. Demante « peut être suivie, dans beaucoup de cas, comme règle de logique judiciaire ».

« Dans toutes les conventions, disent ces auteurs, qui comprennent un prix en argent, le prix n'est jamais la stipulation principale. C'est une règle sans exception pour tous les contrats nommés : la raison en est que l'argent n'est pas l'objet du commerce, mais un moyen de le faire. On jugera donc à la fois et par analogie de ce que la loi a fait à l'égard de tous les contrats qu'elle a caractérisés et conformément à la nature des choses, lorsqu'on décidera que dans un acte où se rencontre la stipulation d'un prix, c'est la corrélatrice qui est la principale. Ainsi, pour déterminer le droit à percevoir, il faut toujours considérer la chose transmise, *species*, et non la somme transmise, *pecunia*.

« Lorsque les deux obligations consisteront égale-

ment en des choses, *species*, il faudra rechercher laquelle est représentative d'une valeur et consiste *in genere*, c'est-à-dire *in pondere, mensura, et numero*, et laquelle consiste en un *corps certain* ».

La nature représentative des objets est déterminée soit par leur espèce, soit par l'intention des parties.

« Si rien ne manifeste la volonté des parties, il faut rechercher laquelle des deux choses échangées se rapproche d'une valeur et peut davantage représenter de l'argent.

« Enfin dans les stipulations qui ont lieu sur l'argent même, et sur des valeurs représentatives de sommes, c'est l'obligation qui consiste dans la valeur représentative qui doit caractériser le contrat. »

Cette théorie trouve son application dans plusieurs hypothèses :

1° *En cas de bail*. — Le droit est exigible d'après la transmission de jouissance, et non d'après l'obligation de payer les loyers ;

2° *En cas de transmission d'un immeuble moyennant une rente perpétuelle*. — Soumise au droit de vente immobilière sous le nom de bail à rente perpétuelle. (L. du 22 frimaire an VII, art. 69, § 7, n° 2) ;

3° *En cas de dation en paiement*. — Les droits sont exigibles d'après la transmission de la chose donnée. L'opération est cependant complexe : elle comporte, en effet, une libération et une transmission ; et

on pourrait dire que la libération jouant le rôle de disposition principale et la transmission celui de disposition accessoire, le droit de libération est seul exigible. Mais ce serait là une erreur, car l'intention des parties a été surtout de transmettre la propriété ; la libération n'a été que la raison d'être et la cause de cette transmission. La transmission est donc bien la disposition principale.

Dans la détermination de la disposition principale, l'intention des parties joue en effet un rôle. Sans doute, pour y arriver, on doit d'abord s'attacher à la qualification donnée à l'acte par les parties. C'est cette idée qu'exprimait Tiraqueau en disant : « contrahents censcetur talem contractum voluisse principaliter facere, qualem nuncupatim et expressim nominant — Nullum est majus mentis nostræ testimonium quam qualitas inspecta verborum. » (*Du Retrait lignager*, § 30, glose 1, n° 7.) Mais la dénomination de l'acte peut être inexacte, sa substance peut résister à la qualification qu'il a reçue, et dans ce cas, l'administration a le droit de l'établir.

La qualification donnée par les parties ne sert donc de base à la perception, qu'autant qu'elle est exacte. Sans doute, il est de règle que l'article 1156 du Code civil, aux termes duquel « on doit dans les conventions rechercher qu'elle a été la commune intention des parties contractantes, plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes », ne doit pas s'appliquer

en droit fiscal ; mais ce principe disparaît dès que l'intention frauduleuse est manifeste.

Il faut, en un mot, pour employer l'expression latine reprise par un vieil auteur, distinguer entre *le scriptum et le gestum* : *le scriptum* consistant dans le nom ou la qualification qu'on a voulu donner ostensiblement à l'acte par l'écriture ; *le gestum*, au contraire, étant ce qu'on a voulu obtenir en exécution ; c'est ce qui se rapporte à l'action exécutive du contrat et qui caractérise cette action. (Proudhon. *Traité des Droits d'usufruit*, n° 104.)

Il me paraît intéressant de faire application de cette idée à l'hypothèse du *mandat salarié*.

Les pouvoirs et les procurations sont assujettis au droit fixe de 3 francs en principal. Un usage s'est introduit, notamment à l'occasion des pouvoirs donnés par les plaideurs pour les représenter en justice, de rédiger ces actes sous forme de contrats synallagmatiques intervenus entre le mandant et le mandataire, et contenant stipulation d'une rétribution modique au profit de ce dernier (5 francs en général). Lors de la présentation de ces actes à la formalité, les parties ont émis la prétention de les voir assujettis au droit de 1 o/o exigible sur les marchés en vertu de l'article 69 § 3 n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII. Le droit minimum de 0 fr. 25 en principal, édicté par la loi du 27 ventôse an IX, devait, par suite, seul être perçu. Les parties basaient leur

prétention sur ce fait que l'acte synallagmatique qu'elles présentaient à la formalité ne devait pas être assimilé à un pouvoir spécial, mais à un mandat salarié emportant louage de service, but essentiel du contrat dont la présentation devant le juge n'est que la conséquence.

L'idée pouvait paraître séduisante : Parmi les conventions soumises au droit de 10/0 par l'article 69 § 3, n° 1 de la loi de frimaire, figurent notamment les marchés. La question se posait donc de savoir si le mandat salarié se confond avec le marché, ou plus exactement, peut être assimilé à un louage de service ? Or, d'une part la jurisprudence actuelle de la Cour de cassation admet que le louage rentre dans la classe des marchés ; et d'autre part, les lois fiscales n'ont jamais autorisé de distinction entre le louage de service et le mandat salarié. Il n'y aurait donc, semble-t-il, aucun motif d'écarter la perception du droit proportionnel sur le salaire du mandataire, quand on l'exige sur celui de l'ouvrier.

Et c'est, en effet, dans ce sens que diverses solutions ont été rendues. Mais, sans toutefois prétendre résoudre en principe et d'une manière générale la question de savoir quelle est la disposition principale, il me semble qu'un examen approfondi de la question doit conduire à une solution opposée. La clause fixant la modique rétribution allouée au mandataire paraît, en effet, moins importante que le

mandat ; elle n'est qu'une disposition accessoire réglant les rapports des contractants entre eux. Le caractère prédominant de l'acte est donc celui du mandat, et c'est dès lors au droit fixe de 3 francs qu'il doit à ce titre être assujetti. (Sol. du 29 avril 1893. *Rép. gén.*, n° 8562. Sol. du 18 décembre 1905. inédite. Aisne. Sol. du 1^{er} mars 1907, inédite. Isère).

En résumé, il faut, pour déterminer la disposition principale d'un acte, s'en tenir à sa qualification ; et aucune difficulté ne peut se produire pour les contrats que le Code a définis ou réglés. Cette qualification est-elle frauduleuse, le *scriptum* est-il en contradiction avec le *gestum*, c'est alors à la nature des actes et à l'intention des parties qu'il faut avoir recours.

Mais, ces éléments d'appréciation peuvent eux-mêmes faire défaut. Dans quel sens alors faudra-t-il interpréter le doute ? Sera-ce en faveur du fisc, ou en faveur du contribuable ? Plusieurs auteurs, notamment MM. Demante et Naquet, se rangent du côté de l'administration, et concluent à l'exigibilité du droit le plus élevé. Nous avons vu tout ce que cette théorie renfermait d'inique ; et même, quand il y a doute, il faut à notre avis interpréter ce doute en faveur du contribuable. Aussi, croyons-nous pouvoir conclure sur les paroles de Domat. « En toutes sortes de contributions, s'il arrive des difficultés qui rendent douteuse la cause du fisc, de sorte que son droit paraisse

incertain, soit qu'il ne se trouve pas assez établi ou que le droit étant assez établi il y ait du doute pour la qualité du droit ou d'autres difficultés semblables, ces sortes de doutes doivent se résoudre en faveur des particuliers contre le fisc. » (*Traité de Droit public*, tit. 5 ; sect. 6, n° 18).

CHAPITRE VI

EXCEPTIONS A LA RÈGLE ÉDICTÉE PAR LA LOI DU
22 FRIMAIRE AN VII, ARTICLE 11. — ÉTUDE DES LOIS
DU 26 JANVIER 1892, ET DU 28 AVRIL 1893.

Après avoir, dans les articles 10 et 11 de la loi du 22 frimaire an VII, indiqué les règles de perception à suivre en matière de dispositions dépendantes et indépendantes, le législateur en avait lui-même fait l'application dans d'autres parties de la loi.

C'est ainsi qu'en matière d'acceptation et de renonciation à succession, un droit était dû par chaque renonçant ou par chaque acceptant, et pour chaque succession (art. 68 § 1, n° 1 et 2). De même, en matière d'exploits, un droit était dû pour chaque demandeur ou défendeur, en quelque nombre qu'ils soient dans le même acte, excepté les copropriétaires et les cohéritiers, les parents réunis, les co-intéressés (art. 68 § 1, n° 30).

Ce que la loi n'avait pas prévu, la doctrine se

chargeait de le découvrir, et l'administration ne pouvait manquer de faire une application rigoureuse et stricte des principes. Sur les jugements, notamment, autant de droits étaient perçus qu'il y avait de dispositions indépendantes ou de parties en cause. Toute sentence judiciaire se subdivise, en effet, en autant d'actes de juridiction qu'il y a de chefs distincts ; ce que résume d'ailleurs la maxime *tot capita tot sententiæ*. L'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII était donc appliqué justement à cette catégorie d'actes. Ce texte vise bien, il est vrai, les dispositions indépendantes contenues dans un acte, mais c'est là un terme générique embrassant les décisions de justice, aussi bien que les contrats volontaires.

Pratiquement, la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes conduisait parfois à des résultats trop rigoureux. Deux exemples suffisent à le prouver :

1° A la suite d'une adjudication devant le tribunal de Soissons, en date du 9 avril 1858, 39 acquéreurs ayant notifié à 63 créanciers le jugement, il fut perçu pour un seul acte d'huissier, $39 \times 63 = 2.457$ droits fixes à 2 francs, c'est-à-dire 4.914 francs en principal et avec le décime 5.405 fr. 40 pour une vente totale de 34.173 francs !

2° Le deuxième exemple peut être emprunté au jugement rendu le 13 novembre 1889 dans l'affaire

de M^{mo} Marie Carpentier contre M. Abel Hermant. Les juges prononçaient 200 francs de dommages-intérêts ; soit, avec les décimes 5 francs de droits proportionnels. Mais le dispositif contenait plusieurs alinéas dont chacun coûtait 7 fr. 50 ; soit, en tout, 37 fr. 50 de droits fixes contre 5 francs de droits proportionnels.

Aussi, comprend-on que certains auteurs aient pu qualifier de tels résultats : « d'abus, d'iniquités, d'excentricités onéreuses » (1). Les esprits généreux et avides d'apporter dans la perception de l'impôt une égalité aussi grande que possible, ne pouvaient manquer de s'émouvoir. Et le 27 janvier 1891, une proposition de loi était déposée par M. Brisson, en vue de la suppression des droits d'enregistrement, de greffe et de timbre sur les actes de procédure, et à leur remplacement par un droit proportionnel perçu sur le jugement.

§ 1. — *Loi du 26 janvier 1892*

Sans entrer dans l'étude détaillée de cette loi, il convient cependant d'en indiquer l'économie géné-

1. *Histoire d'une réforme*, par H. Brisson. Préface au livre de MM. Fravatton et Desribes. *L'impôt sur les formalités judiciaires*.

ainsi rédigé : « Sont affranchies de la pluralité édictée par la loi du 22 frimaire an VII (art. 11), dans les jugements et arrêts les dispositions indépendantes et non sujettes au droit proportionnel. Aucun droit fixe ne pourra jamais être perçu sur un jugement ou un arrêt renfermant une ou plusieurs dispositions passibles du droit proportionnel. »

La commission du budget chargée d'examiner le projet du gouvernement le rectifia sur certains points, mais conserva la réforme relative à la non-application de la théorie des dispositions indépendantes en matière judiciaire. (Art. 11 de la loi. Rapport de M. God. Cavaignac, déposé le 30 nov. 1891.)

C'est sur cette nouvelle rédaction de l'article 11 que s'engagèrent les débats devant les Chambres. Le texte en fut voté sans difficulté à la Chambre des députés. M. Royer, député de l'Aube, déposa cependant un amendement, proposant d'ajouter au texte du projet la disposition suivante : « Les créanciers, en quelque nombre qu'ils soient, et les saisis ne seront comptés que pour une seule partie dans les actes relatifs aux procédures de saisie, de contribution et d'ordre. » Cet amendement avait pour but de restreindre l'application des articles 10 et 11 de la loi de frimaire. L'article 68, § 1, n° 30 dont les dispositions sont directement inspirées de celles de l'article 11, avait été étendu aux procédures de sai-

sie, de contribution et d'ordre, or, d'après M. Royer, il y avait un véritable abus d'interprétation à appliquer l'article 68 à une sommation de prendre communication du cahier des charges, à une sommation de produire à un ordre ou à une contribution.

Repoussé par le Gouvernement et la Commission, l'amendement ne fut pas pris en considération par la Chambre.

Au Sénat, la loi ne fut pas votée sans difficulté ; sauf en ce qui concernait l'article 11 qui, seul, doit retenir notre attention.

Tel est l'historique de cette loi du 26 janvier 1892, dont l'article 11 entraînait dans les prévisions budgétaires la suppression de 1.200.000 francs, par suite de la disparition des droits fixes.

Quelles sont au point de vue pratique les conséquences qu'a entraînées le texte de l'article 11 ?

A. — PORTÉE DE L'ARTICLE 11

Et d'abord quels sont les actes qui vont bénéficier des exemptions édictées par la nouvelle loi ? D'après l'instruction n° 2816, la régie décide que l'article 11 de la loi du 26 janvier 1892 profite à tous les actes et arrêts sans distinction, et par conséquent même à ceux rendus sur requête. Son application s'étend aux décisions rendues en matière civile, criminelle, correctionnelle et de police, ainsi qu'aux arrêts de la

ainsi rédigé : « Sont affranchies de la pluralité édictée par la loi du 22 frimaire an VII (art. 11), dans les jugements et arrêts les dispositions indépendantes et non sujettes au droit proportionnel. Aucun droit fixe ne pourra jamais être perçu sur un jugement ou un arrêt renfermant une ou plusieurs dispositions passibles du droit proportionnel. »

La commission du budget chargée d'examiner le projet du gouvernement le rectifia sur certains points, mais conserva la réforme relative à la non-application de la théorie des dispositions indépendantes en matière judiciaire. (Art. 11 de la loi. Rapport de M. God. Cavaignac, déposé le 30 nov. 1891.)

C'est sur cette nouvelle rédaction de l'article 11 que s'engagèrent les débats devant les Chambres. Le texte en fut voté sans difficulté à la Chambre des députés. M. Royer, député de l'Aube, déposa cependant un amendement, proposant d'ajouter au texte du projet la disposition suivante : « Les créanciers, en quelque nombre qu'ils soient, et les saisis ne seront comptés que pour une seule partie dans les actes relatifs aux procédures de saisie, de contribution et d'ordre. » Cet amendement avait pour but de restreindre l'application des articles 10 et 11 de la loi de frimaire. L'article 68, § 1, n° 30 dont les dispositions sont directement inspirées de celles de l'article 11, avait été étendu aux procédures de sai-

sie, de contribution et d'ordre, or, d'après M. Royer, il y avait un véritable abus d'interprétation à appliquer l'article 68 à une sommation de prendre communication du cahier des charges, à une sommation de produire à un ordre ou à une contribution.

Repoussé par le Gouvernement et la Commission, l'amendement ne fut pas pris en considération par la Chambre.

Au Sénat, la loi ne fut pas votée sans difficulté ; sauf en ce qui concernait l'article 11 qui, seul, doit retenir notre attention.

Tel est l'historique de cette loi du 26 janvier 1892, dont l'article 11 entraînait dans les prévisions budgétaires la suppression de 1.200.000 francs, par suite de la disparition des droits fixes.

Quelles sont au point de vue pratique les conséquences qu'a entraînées le texte de l'article 11 ?

A. — PORTÉE DE L'ARTICLE 11

Et d'abord quels sont les actes qui vont bénéficier des exemptions édictées par la nouvelle loi ? D'après l'instruction n° 2816, la régie décide que l'article 11 de la loi du 26 janvier 1892 profite à tous les actes et arrêts sans distinction, et par conséquent même à ceux rendus sur requête. Son application s'étend aux décisions rendues en matière civile, criminelle, correctionnelle et de police, ainsi qu'aux arrêts de la

Cour de cassation et du Conseil d'Etat. Mais le bénéfice n'est acquis qu'aux jugements et arrêts ; et non aux actes judiciaires qui ne présentent pas ce caractère. Tels sont, par exemple, les ordonnances des magistrats, à l'exception toutefois des ordonnances de référé qui sont de véritables jugements. Mais on est revenu sur cette distinction ; et aujourd'hui, les ordonnances de référé ne sont plus considérées comme régies par la loi de 1892 (1).

Il convient, d'ailleurs, de remarquer que si théoriquement les ordonnances restent soumises à la pluralité édictée par l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII d'après le nombre des dispositions indépendantes, l'administration n'applique le principe qu'avec beaucoup de modération.

B. — CONSÉQUENCES FISCALES

L'article 11 de la loi du 26 janvier 1892 entraîne plusieurs conséquences : 1° un seul droit fixe est dû sur le jugement ou l'arrêt qui contient plusieurs dispositions passibles d'un droit fixe ; 2° le droit proportionnel est exigible à l'exclusion des droits fixes sur le jugement ou l'arrêt qui contient une disposition passible du droit proportionnel, et en même

1. Sol. du 3 décembre 1896. Rép. pér., n° 8741, Sol. du 28 janvier 1898. Rép. pér., n° 9229.

temps une ou plusieurs dispositions indépendantes qui auraient été soumises au droit fixe sous l'empire de la loi de frimaire ; 3° lorsque toutes les dispositions indépendantes sont passibles du droit proportionnel, le principe de la pluralité reprend son empire.

Ces conséquences nous amènent à étudier les diverses hypothèses dans lesquelles elles trouvent leur application.

1° *Concours de droits fixes.* — Dans ce cas, un seul droit fixe est exigible ; et c'est le plus élevé qui doit être perçu. Cette solution résulte nettement des débats parlementaires. En effet, lors de la discussion de la loi, MM. Godin et Meunier, sénateurs, avaient déposé un amendement ainsi conçu : « En cas de pluralité de droits fixes, le droit le plus élevé sera seul perçu ». M. Boulanger, rapporteur de la loi, et M. Liotard-Vogt, directeur général de l'enregistrement, commissaire du gouvernement, s'opposèrent à cette addition qui, selon eux, ne faisait que consacrer une pratique constante de l'administration.

2° *Concours de droits fixes et de droits proportionnels.* — Le deuxième paragraphe de l'article 11 de la loi de 1892, prohibe la perception de tout droit fixe sur le jugement ou arrêt renfermant une ou plusieurs dispositions passibles du droit proportionnel. Le cumul de ces deux perceptions, est interdit. Mais ce texte doit être combiné avec celui de l'article 17

de la même loi qui, dans son dernier alinéa dispose que « dans aucun cas, l'ensemble des droits proportionnels ne pourra être inférieur au minimum déterminé par le présent article ».

L'examen de quelques cas particuliers est ici nécessaire.

a) *Jugement de débouté.* — Sur ce point, la théorie de l'administration a varié. Au début, on ne faisait aucune distinction, en ce qui concerne cette catégorie de jugements ; et le minimum majoré fixé par l'article 17 de la loi de 1892 (10 francs, 20 francs ou 30 francs suivant le degré de juridiction) était toujours appliqué, sauf lorsque l'un de ces jugements renfermait une disposition passible du droit proportionnel, auquel cas le droit fixe minimum ordinaire était seul perçu quand le droit proportionnel était inférieur à ce minimum. La question de savoir si le minimum majoré s'appliquait aux jugements de débouté renfermant une disposition passible du droit proportionnel, fut soumise à M. le ministre des Finances qui, par une décision du 22 août 1901, a établi une distinction. Deux cas doivent être envisagés :

α Celui où les prétentions du demandeur sont repoussées pour partie, et accueillies pour le surplus.

β Celui où elles sont entièrement rejetées et où des dommages-intérêts sont prononcés sur la demande reconventionnelle du défendeur.

Aux termes de cette décision, le minimum majoré n'est applicable qu'aux jugements de la deuxième catégorie. Ceux de la première catégorie doivent, au contraire, être tarifés comme des jugements définitifs ordinaires. (5 fr., 7 fr. 50 ou 25 fr.)

La disposition qui déboute le demandeur de ses prétentions, dérive en effet, nécessairement de la disposition qui les accueille pour le surplus. Elle en est dépendante dans le sens de l'article 10 de la loi de frimaire. Et puisque sous l'empire de cette loi, il en eût été fait abstraction pour la perception, à plus forte raison ne doit-on pas en tenir compte, pour appliquer la loi de 1892 qui n'a pu avoir pour but d'aggraver les dispositions de la loi de frimaire.

Tout autre est le raisonnement en cas de débouté complet de demande avec condamnation du demandeur à des dommages-intérêts. En soumettant à un droit majoré les déboutés de demande, le législateur a, en effet, voulu punir le plaideur téméraire. Or, si le demandeur est condamné à des dommages-intérêts, c'est que sa demande avait un caractère vexatoire, et on ne saurait admettre que ce plaideur soit traité plus favorablement que celui qui s'est trompé sur le chiffre de ses prétentions. D'autre part, l'article 17 de la loi de 1892, assujettit au droit minimum de 10 francs 20 francs 30 francs selon les cas, les jugements ou arrêts contenant un débouté de demande.

L'article 11 de cette loi porte bien, il est vrai, que le droit fixe ne pourra jamais être perçu sur un jugement renfermant une ou plusieurs dispositions sujettes au droit proportionnel ; mais il ne dit pas que pour la perception du droit minimum établi par l'article 17 sur l'ensemble du jugement, on devra lorsqu'il s'agira d'une décision contenant à la fois des dispositions passibles du droit fixe et d'autres sujettes au droit proportionnel, faire abstraction des premières. Malgré la dérogation apportée par l'article 11 de la loi du 26 janvier 1892 à l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII, les jugements et arrêts de l'espèce n'en restent pas moins, au point de vue fiscal, des jugements et arrêts de débouté ; et cela suffit pour que ces jugements et arrêts puissent être soumis à un droit inférieur au droit majoré établi par la loi de 1892, non sur la disposition relative à ce débouté ; mais sur l'ensemble du jugement qui contient ce débouté (1).

b) *Jugement d'adjudication.* — Les jugements d'adjudication sont régis par l'article 11 de la loi du 26 janvier 1892, aussi, lorsque des adjudications à la barre du tribunal comprennent à la fois des lots adjugés définitivement et des lots surenchérés, il n'y a pas lieu de percevoir cumulativement les droits

1. Sol. du M. des F. du 22 août 1901. Instr. Gén., n° 3089, § 11. — *L'impôt sur les formalités judiciaires* par MM. Fravaton et Desribes, p. 40.

proportionnels sur les lots adjugés et le droit fixe sur les lots frappés de surenchère.

L'adjudication devant un notaire commis, bien que soumise à la taxe judiciaire de 0,25 o/o en vertu de l'article 16 § 1 numéro 3 de la loi du 26 janvier 1892, n'en reste pas moins en dehors des prévisions de l'article 11 de la même loi. Elle est soumise par suite à la règle des dispositions indépendantes. C'est ainsi que le droit fixe de 4 fr. 50 pour réunion d'usufruit à la nue-propriété dans le cas où il est encore exigible (art. 21 de la loi du 25 février 1901) doit être perçu sur le procès-verbal d'adjudication passé devant le notaire, alors qu'il ne devrait pas l'être sur l'adjudication qui aurait lieu à la barre du tribunal.

c) *Partages homologués*. — La loi de 1892 met également obstacle à l'application de la théorie des dispositions indépendantes aux partages homologués en justice. Les droits auxquels ces actes donnent lieu sont en effet perçus sur le jugement même d'homologation et non sur l'acte homologué lui-même. Aussi ne pourrait-on percevoir cumulativement les droits fixes qui pourraient également être exigibles, avec les droits proportionnels de partage ou de mutation (1).

3^e CONCOURS DE DROITS PROPORTIONNELS. — Les

1. Sol. du 15 décembre 1893. R. P. n° 8305. — Sol. du 19 avril 1894. R. P. n° 8673.

dispositions indépendantes soumises au droit proportionnel continuent à être régies par l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII ; et la loi de 1892 n'a apporté aucune dérogation au principe en ce qui les concerne.

L'étude des cas particuliers rentrant dans cette nouvelle hypothèse, exige que l'on fasse appel aux principes généraux que nous avons exposés, et qui régissent la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes.

a) *Condamnation récursoire.* — La condamnation récursoire est celle qui est prononcée sur un recours en garantie formé par le défendeur à une demande principale. Aucune difficulté ne se présente, si deux jugements sont intervenus pour prononcer l'un la condamnation principale, l'autre la condamnation récursoire : chacun d'eux sera assujetti à la taxe proportionnelle des frais de justice. Mais le même jugement peut statuer à la fois sur la demande principale et sur le recours en garantie. Y a-t-il lieu dans ce cas de percevoir le droit proportionnel sur la condamnation principale et sur la condamnation récursoire ? La solution à donner à la question variera suivant que la condamnation récursoire sera ou non sous la dépendance de la condamnation principale ; suivant qu'elle procédera de la même cause ou du même contrat, ou d'une cause ou d'un contrat distinct. Dans le

premier cas, un seul droit sera exigible ; dans le second, au contraire, par application de l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII, deux droits devront être perçus.

La jurisprudence a fait, elle-même, application de ces principes. Par un jugement du 7 février 1903, le tribunal de la Seine a admis l'exigibilité de deux droits de condamnation sur un jugement rendu par le tribunal de commerce, et condamnant à des dommages-intérêts un entrepreneur qui, par suite d'un retard imputable à un tiers qu'il avait chargé d'exécuter une partie des travaux, n'avait pas satisfait à ses engagements ; sauf pour le traitant à être garanti et indemnisé par le tiers, Il y a là, en effet, deux contrats distincts ; la condamnation récursoire ne peut être considérée comme se liant à la condamnation principale ; et toutes deux constituent des dispositions indépendantes soumises chacune à un droit particulier.

Un seul droit est au contraire exigible quand les deux condamnations, principale et récursoire, sont prononcées contre des personnes qui étaient tenues solidairement vis-à-vis du bénéficiaire du jugement. C'est ainsi que la condamnation principale prononcée au profit du porteur d'un effet de commerce et les condamnations secondaires prononcées au profit de chacun des endosseurs donnent ouverture à un droit unique de condamnation. Le jugement qui prononce

au profit de chaque endosseur la garantie contre les précédents signataires ne fait, en effet, que déclarer l'existence d'un droit qui est la conséquence légale de la situation respective des endosseurs entre eux et vis-à-vis du tireur. (C. Com. art. 140, 164, et 187.)

b) *Condamnation subsidiaire.* — De même, en cas de condamnation subsidiaire, un seul droit proportionnel est exigible. Dans l'hypothèse, en effet, où un jugement contient une condamnation à la fois contre le débiteur principal, et subsidiairement contre une personne garante en vertu d'engagements distincts ou de faits particuliers, la deuxième condamnation est éventuelle et ne peut donner lieu à un droit spécial.

c) *Jugement translatif.* — Les jugements qui transfèrent directement la propriété entre les parties en cause, sont assujettis au droit de mutation. Mais la clause du jugement qui condamne l'acquéreur à payer le prix de son acquisition n'est pas soumise à la taxe des frais de justice; car c'est là une disposition qui est dans la dépendance directe de la première.

d) *Jugement de résolution.* — Pour les jugements de cette catégorie, il faut établir une distinction.

α) Lorsqu'une vente est résolue pour défaut de paiement du prix, le droit de mutation est, en principe, exigible. Mais le droit de condamnation ne peut pas être exigé sur la clause qui ordonne la restitu-

tion du prix ; car, ici encore, cette disposition dérive nécessairement de la résolution.

β) Si, au contraire, la vente est résolue pour cause de nullité radicale, c'est alors le droit fixe édicté par l'article 68 § 3, numéro 7 de la loi du 22 frimaire an VII, qui doit être perçu. Mais, si le jugement prononce à la fois la nullité des engagements du demandeur et la restitution des valeurs indûment détenues en vertu des conventions nulles, il convient alors de rechercher quelle est la disposition principale.

La régie a fait, elle-même, application de cette distinction, en décidant par une solution du 13 décembre 1901, que l'arrêt de la Cour d'appel qui prononce l'annulation d'un testament et condamne le légataire institué à remettre aux héritiers les valeurs successorales dont il avait été envoyé en possession, est assujéti au droit de condamnation. Aux termes de l'instruction 3080, § 9, « la disposition utile est en effet celle ordonnant la remise des valeurs détenues indûment ; l'annulation du testament n'est qu'un moyen mis en œuvre, pour parvenir à ce résultat ». La disposition qui annule le testament, se lie intimement à la condamnation à restituer ; elle en est le préliminaire obligé, mais le résultat véritable de l'instance, la disposition principale, n'est autre que cette condamnation.

Cette argumentation est d'ailleurs conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation (1).

4° DE L'EXIGIBILITÉ DU DROIT DE TITRE. — Une dernière question reste à examiner : celle de l'exigibilité du droit de titre. Le droit de titre est celui qui est perçu sur le jugement à l'occasion d'un contrat qui est reconnu par ce jugement. Aussi la loi de 1892 a-t-elle laissé en dehors de ses prévisions la perception de ce droit. Cette solution dérive très nettement des travaux préparatoires de la loi. M. Liotard-Vogt, directeur général de l'enregistrement, déclarait en effet, à la Chambre des députés, dans la séance du 12 décembre 1891, que « le droit de titre qui frappe moins les jugements que la convention sur laquelle ils interviennent, droit qui reste en dehors de notre projet et qui, bien entendu, continuera à se percevoir concurremment avec la taxe des frais de justice ». Et c'est une déclaration analogue que faisait au Sénat, le 19 janvier 1892, M. Trarieux, rapporteur général.

Comme on le voit, la loi du 26 janvier 1892, avait apporté des modifications profondes à la législation précédemment en vigueur. Les principes de la loi de frimaire étaient sérieusement battus en brèche. Là ne devait pas s'arrêter le zèle infatigable des promoteurs de la loi de 1892.

1. Cass., 20 février 1883. Instr. gén., n° 2683, § 1. Affaire Guntzberger.

§ 2. — *Loi du 28 avril 1893*

Lors de la discussion de la loi du 26 janvier 1892, le ministre des Finances lui-même avait déclaré dans la séance du 12 décembre 1891, que cette loi n'était que « le gage, l'amorce de modifications prochaines, plus profondes, et de progrès futurs ». La promesse était trop séduisante pour n'avoir pas été soigneusement recueillie ; le gouvernement ne devait pas avoir à attendre longtemps pour la tenir. En effet, dès le 11 avril 1892, MM. Brisson et Dupuy-Dutemps, députés, déposèrent sur le bureau de la Chambre, un projet de loi relatif à « la suppression des droits fixes d'enregistrement et à leur remplacement par un droit proportionnel ». C'était une nouvelle croisade contre les droits fixes que l'on entreprenait, et dont les résultats devaient compléter ceux déjà obtenus en 1892. La théorie des dispositions dépendantes et indépendantes, combinée avec celle de la pluralité des droits, devenait l'objet des plus vives attaques qui se traduisaient par l'article 2 du projet ainsi conçu : « Les dispositions des articles 11 et 68 de la loi du 22 frimaire an VII, sont abrogées en ce qu'elles ont de contraire à la présente loi. » Pas plus qu'en 1892, le gouvernement ne se désintéressa de la question ; et le 17 janvier 1893, M. Tirard, ministre des Finances, déposa un projet de loi. Tout en

reconnaissant que le principe de la pluralité consacré par la loi organique en matière de dispositions indépendantes, est juste en lui-même pour les droits fixes au même titre que les droits proportionnels, le ministre des Finances, dans l'exposé des motifs, n'hésitait pas, d'autre part, à reconnaître que les résultats en sont parfois excessifs. En revanche, la suppression absolue du principe, conduirait à de véritables abus, aussi, le projet du gouvernement restreignait-il à quelques cas spéciaux la suppression de la pluralité.

ART. 5. — Est abrogé le dernier alinéa de l'article 68 § 1 numéro 30 de la loi du 22 frimaire an VII, en ce qui concerne les exploits relatifs aux procédures de délaissement par hypothèque, de purge des hypothèques légales ou inscrites, de saisie-immobilière ; d'ordre judiciaire et de contribution judiciaire. En conséquence il ne sera dû qu'un droit pour ces exploits, quel que soit le nombre des demandeurs et des défendeurs.

ART. 8. — Il ne sera perçu qu'un seul droit fixe d'enregistrement pour chaque acte distinct d'acceptation ou de renonciation à succession par acte passé au greffe quel que soit le nombre des acceptants ou des renonçants, et celui des successions acceptées ou répudiées. Il en sera de même pour les renonciations à communauté, par acte passé au greffe.

Après de nombreuses discussions, ces articles fu-

rent adoptés tels qu'ils avaient été proposés par le Gouvernement, et incorporés dans la loi de finances du 28 avril 1893, sous les articles 23 et 25.

A. — EXPLOITS. — L'article 23 de la nouvelle loi vient compléter la loi de 1892, et mettre un terme aux résultats vraiment excessifs auxquels conduisait l'interprétation de l'article 68 § 1, numéro 30 de la loi de frimaire. Par suite, un seul droit est dû aujourd'hui sur les exploits en matière de délaissement par hypothèque, de purge, d'ordre et de contribution. L'expression « co-intéressés » dont se servait la loi de frimaire est par suite étendue, et abrogée la solution concluant à la perception multiple, et qui avait été consacrée par un arrêt de cassation du 25 juin 1855. (Inst. gén., n° 2054 § 5.)

La régie a, d'ailleurs, interprété la loi de 1893 d'une façon libérale. Se conformant à la pensée qui a dicté l'article 23, elle décide qu'il y a lieu d'appliquer le principe qui s'en dégage aux actes de toute nature occasionnés par les procédures en question. L'instruction 2838 décide notamment qu'il y aura lieu de percevoir un seul droit sur l'acte passé au greffe pour constater à la requête de plusieurs acquéreurs non conjoints ni solidaires, le dépôt à fin de purge de la copie collationnée au procès-verbal de l'adjudication prononcée à leur profit.

Toutefois, l'innovation réalisée par la loi de 1893 ne doit pas s'étendre au delà ; et si elle a pour but de

tempérer les conséquences de l'article 68 § 1, numéro 30 de la loi de frimaire, elle ne déroge que sur ce point, au principe formulé dans l'article 11 de la même loi. Elle supprime bien la pluralité d'après le nombre des parties, mais elle ne met pas obstacle à ce que les exploits contenant plusieurs dispositions indépendantes soient de ce chef assujettis à plusieurs droits. C'est ainsi qu'en matière de saisie-immobilière on doit continuer à percevoir autant de droits fixes qu'il y a de séances ou vacations portant une date distincte (1).

De même, une solution du 6 septembre 1898 (*R. P.*, n° 9458) a décidé que la pluralité des droits est applicable à l'exploit unique par lequel plusieurs membres d'une société d'assurances mutuelles ont notifié leur intention de résilier à l'expiration de la période en cours, les polices qu'ils ont contractées ; alors que d'après les statuts de la société, aucune solidarité n'existait entre ses membres.

B.—ACCEPTATIONS OU RENONCIATIONS A SUCCESSIONS.
— Aux termes de l'article 68 § 1, numéros 1 et 2, il était dû en matière d'acceptation ou de renonciation à succession, un droit par chaque renonçant et pour chaque succession. La loi du 23 avril 1893 met fin à cette règle, en stipulant que, désormais, il ne sera perçu qu'un seul droit fixe pour chaque acte dis-

1. Maguéro. *Traité alphabétique*. V° Exploits, n° 156.

inct d'acceptation de succession ou de renonciation à succession passé au greffe, quel que soit le nombre des renonçants ou des acceptants, et celui des successions acceptées ou répudiées.

La même règle s'applique aux renonciations à communauté passées au greffe.

Cette dérogation aux principes de la loi de frimaine se justifie très bien ; car, si les héritiers ont des intérêts distincts, ils agissent dans un but unique qui est le règlement des successions par eux recueillies. Aussi convient-il de laisser sous le coup de la pluralité les renonciations consenties, même par acte au greffe, par plusieurs légataires particuliers ; dans cette hypothèse, en effet, les motifs de dérogation ne se retrouvent plus.

En revanche, l'instruction 2838 a étendu le texte de la loi de 1893 aux procurations que plusieurs héritiers ou successeurs universels ou à titre universel donnent par le même acte, à l'effet de souscrire une renonciation elle-même affranchie de la pluralité.

Deux conditions sont, en résumé, nécessaires pour que s'applique l'article 25 ; d'une part, il faut qu'il s'agisse d'actes passés au greffe, ce qui exclut les acceptations ou les renonciations notariées ou sous seing privé ; et d'autre part, que l'acceptation ou la renonciation ait pour objet une communauté ou succession, c'est-à-dire n'émane pas d'un simple légataire particulier.

CHAPITRE VII

LA LOI DU 22 AVRIL 1905, DANS SES RAPPORTS AVEC
LA THÉORIE DES DISPOSITIONS DÉPENDANTES ET INDÉ-
PENDANTES.

A côté de l'impôt sur les actes et les mutations qui constitue, à l'heure actuelle, l'impôt de l'enregistrement, figure un autre impôt, celui du timbre. Les droits d'enregistrement et les droits de timbre, sont, les uns et les autres, exigibles à raison des actes ; leur cumul aboutit donc, malgré les différences qu'ils offrent, dans le mode de leur perception, à imposer deux fois la même convention. Or, il y a un principe qui domine le droit fiscal, et qui n'est autre que l'application de l'adage *non bis, in idem*, c'est qu'un mouvement de valeurs ne peut être assujéti à plusieurs droits. Or ce principe se trouve méconnu par suite de la coexistence de l'impôt du timbre avec celui de l'enregistrement.

Nous n'avons pas à faire ici le procès de l'impôt du timbre ; mais c'est évidemment en vue de parer

dans une certaine mesure à cette injustice, que fut inséré dans la loi de finances du 22 avril 1905, l'article 6 ainsi conçu : « les minutes, originaux et expéditions des actes ou procès-verbaux de vente, licitation ou échanges d'immeubles, ainsi que les cahiers des charges relatifs à ces mutations, sont affranchis de tout droit de timbre ».

C'est le premier pas, ainsi que l'a fait remarquer M. Clémentel dans son rapport, vers la disparition de l'obligation de se servir de papier timbré pour la rédaction des actes. Le législateur n'appliquait malheureusement pas cette réforme d'une manière intégrale. Par l'article 7, en effet, une restriction importante y est apportée.

« L'exemption du timbre n'est pas applicable aux actes, procès-verbaux et cahiers des charges spécifiés à l'article 6, qui contiennent des dispositions indépendantes dans le sens de l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII. Pourtant, ne peuvent pas être considérées comme dispositions indépendantes, pour l'application de la présente loi, la procuration donnée dans l'un de ces actes, pour toucher le prix ou la soulte, ou vendre les immeubles compris sur un cahier des charges ou procès-verbal de mise en vente, ainsi que toute déclaration de command contenue en l'acte même, ou encore tout paiement par subrogation effectué par un tiers en l'acquit de l'acquéreur. »

C'est à ce point de vue que cette loi nous intéresse, et que son examen trouve sa place, dans cette étude.

Avec la loi de 1905, la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes, nous apparaît sous un aspect nouveau ; son champ d'application se trouve étendu par suite de l'influence qu'elle exerce sur l'exigibilité de l'impôt du timbre, et son intérêt pratique, grandit pour l'agent du fisc chargé de percevoir les droits sur les actes soumis à la formalité.

Après avoir formulé le principe de la dispense du timbre dans l'article 6, le législateur soustrait à l'exemption les actes contenant des dispositions indépendantes dans le sens de l'article 11 et la loi de frimaire. M. Clémentel, rapporteur, jugeait cette restriction indispensable, et ne pas l'admettre, eût été, selon lui, ouvrir la porte à la fraude. La loi elle-même apporte, d'ailleurs, un tempérament à cette restriction, en ne considérant pas comme disposition indépendante : la procuration donnée dans l'acte pour toucher le prix, ou vendre les immeubles compris sur un cahier des charges, ainsi que toute déclaration de command contenue dans l'acte, ou encore tout paiement effectué par un tiers en l'acquit de l'acquéreur.

Est-ce donc la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes que le législateur a voulu battre en brèche ? A-t-il voulu, en citant certaines disposi-

tions comme ne devant pas être considérées comme indépendantes, modifier sur ce point l'interprétation donnée à l'article 11 de la loi de frimaire. Telle n'a pas été sa pensée ; et la théorie de l'administration, telle que nous l'avons exposée au début de cette étude, reste intacte. Aux termes de l'instruction 3166, en effet, « les dispositions visées dans l'article 7, ne sont considérées comme faisant partie de la vente, de la licitation ou de l'échange, qu'au point de vue de la dispense des droits de timbre. Pour la perception des droits d'enregistrement, elles continuent à former des dispositions indépendantes et elles doivent continuer à être assujetties au droit particulier que comporte leur nature, d'après les règles actuelles. »

Les principes généraux sont donc, ici, applicables ; néanmoins il y a lieu d'examiner ici quelques-unes des hypothèses qui ont amené l'administration à se prononcer, afin de bien faire ressortir le danger qu'il y a à vouloir appliquer à une catégorie d'impôts des théories qui ne leur sont pas destinées.

Et d'abord, les cas prévus par l'article 7 de la loi de 1905 doivent être interprétés restrictivement. C'est ainsi que le pouvoir de vendre, contenu dans l'acte de vente, y constituerait une disposition indépendante qui rendrait l'acte entier passible du timbre. (*R. E.* n° 3863, III.) L'administration est toute-

fois revenue sur cette interprétation stricte. (*R. E.* n° 3883, II.)

De même, la quittance des frais donnée par l'avoué poursuivant dans le procès-verbal d'une adjudication judiciaire, constitue une disposition indépendante rendant le procès-verbal passible du timbre, par application de l'article 7 de la loi du 22 avril 1905. Cette clause, ne rentre pas, en effet, dans la catégorie des dispositions qui, par exception, peuvent ne pas être considérées comme indépendantes pour l'application du droit de timbre, aux termes de l'article 7 précité. (*R. E.*, n° 4142, III.)

De même encore, lorsqu'un tiers auquel avait été consentie une promesse de vente relative à un immeuble, intervient à la vente ultérieure dudit immeuble pour renoncer au bénéfice de la promesse à lui faite. Cette intervention constitue une disposition indépendante passible d'un droit particulier et rendant l'acte passible également du timbre. Sans doute, on considère bien que l'intervention d'un tiers à la vente, ne constitue pas, en principe, une disposition indépendante, dès lors que cette intervention est nécessaire à la perfection du contrat. Mais au cas particulier, la promesse de vente n'a conféré au tiers aucun droit réel sur l'immeuble; l'acquéreur restera propriétaire incommutable du bien vendu, nonobstant toute promesse de vente antérieure (sauf le cas où celle-ci aurait été transcrite); le défaut par

le vendeur de son engagement, ne se résoudra que par des dommages-intérêts, et ne menace en rien la perfection du contrat de vente. (*R. E.*, n° 4238.)

Quid ? Lorsqu'il s'agira d'un précédent vendeur comparaissant à l'acte de vente pour renoncer à son action résolutoire ? Cette clause n'est pas une disposition indépendante. Mais, il n'en n'est plus de même, et un droit particulier doit être perçu ; et par suite, l'acte doit être rédigé sur timbre, si l'ancien propriétaire non seulement renonce à son action résolutoire, mais encore déclare se désister de son privilège et de l'inscription. Si dans l'hypothèse précédente, en effet, on décide qu'il y a disposition dépendante, c'est que l'ancien vendeur ayant conservé son droit éventuel à la propriété vendue, est en quelque sorte, un co-vendeur dans la cession nouvelle de l'immeuble. Son intervention est nécessaire pour le transfert complet et incommutable de la propriété. Il n'en n'est plus de même, au contraire, quand il renonce à son privilège et à l'inscription que la renonciation à la seule action résolutoire eût laissé subsister, qui ne lui confèrent qu'un droit de préférence sur le prix, et dont le maintien ne fait pas obstacle à la perfection de l'effet translatif du contrat. Il y aura, suivant le cas, mainlevée ou réduction d'inscription, mais toujours disposition indépendante. (*R. E.*, n° 4373, VIII.)

D'autres difficultés peuvent se présenter, pour la

solution desquels un examen attentif de l'acte s'impose. Raisonillons sur l'hypothèse d'une vente d'immeubles consentie par le mari et la femme, contenant réserve pour eux et le survivant d'eux, jusqu'au décès du dernier mourant, d'un droit d'usage et d'habitation sur certains des immeubles vendus. Y a-t-il là une clause de réversion rendant exigible le droit fixe de donation éventuelle et y a-t-il lieu, par suite, de rédiger l'acte sur papier timbré ? La réponse à cette question ne peut être donnée qu'à l'aide d'une distinction : si les époux vendeurs sont mariés sous le régime de la communauté légale, à défaut de contrat ayant précédé leur union, il y a bien alors véritable donation éventuelle, constituant, par suite, une disposition indépendante. Si au contraire, les époux vendeurs avaient fait précéder leur union d'un contrat, contenant gain de saisie de l'usufruit des biens du prémourant, la réserve et la stipulation d'usufruit ne sont plus considérées alors que comme l'exécution anticipée de la convention de mariage (*T. A. v. Réversion, nos 38, 39 II et 40.*) La perception du droit de 7 fr. 50 ne saurait être effectuée, car elle ferait double emploi avec celle effectuée lors de l'enregistrement du contrat de mariage. (*R. E. n° 4040.*)

Les solutions rendues par la régie, par interprétation de l'article 7 de la loi de 1905, ne sont d'ailleurs pas toutes inspirées des mêmes principes.

Par une solution du 14 avril 1906, l'administration avait décidé que la promesse d'attribution insérée dans le cahier des charges n'était pas susceptible d'en modifier la nature et ne constituait pas non plus une disposition indépendante dans le sens de l'article 11 de la loi de frimaire. Le cahier des charges bénéficiait donc de la dispense du timbre. En revanche, la réalisation de la promesse d'attribution constatée dans le procès-verbal d'adjudication entraînait sur cet acte l'exigibilité du timbre, attendu que cette promesse constitue une véritable opération de partage, indépendante par sa nature, de la vente à l'occasion de laquelle elle est intervenue (*R. E.* n° 4424).

Une solution rendue le 10 juillet 1906 décide, au contraire, que le cahier des charges et le procès-verbal de la vente constituent par leur réunion le titre commun de mutation, et bien que matériellement distincts, sont juridiquement indivisibles. Aussi ces deux actes ne sauraient-ils être traités différemment en ce qui concerne les droits de timbre ; et si l'impôt est exigible sur l'un de ces actes, il doit être perçu nécessairement sur l'autre, quand bien même ils n'auraient pas été rédigés à la même date. En conséquence, d'une part, il suffit que le cahier des charges contienne des dispositions indépendantes au sens de l'article 7 de la loi de 1905, pour que cet acte soit immédiatement passible du timbre, alors même

que ces dispositions ne donneraient ouverture au droit qu'au moment de l'enregistrement du procès-verbal de vente ; et d'autre part, si le cahier des charges établi sur papier non timbré ne contient pas, en lui-même, la clause constituant une disposition indépendante, le droit de timbre devient exigible si le procès-verbal de vente renferme une disposition de cette nature. (*R. E.* n° 4355.)

Est-ce donc cette dernière solution qu'il convient de prendre pour règle de perception ? Les termes en sont suffisamment précis pour qu'on puisse, semble-t-il, répondre affirmativement. Et cependant, le doute naît, lorsqu'on étudie d'autres solutions postérieures, rendues à l'occasion d'espèces différentes, mais mettant en jeu les mêmes principes :

La déclaration de command contenue dans l'acte même de vente, n'est pas considérée comme disposition indépendante ; mais l'acte particulier dressé postérieurement à l'adjudication, ne profite pas de l'exonération des droits de timbre. Bien que formant le complément de la vente, la déclaration de command rédigée par acte distinct, n'en est pas, en effet, un élément nécessaire. Elle n'est que l'accomplissement d'un mandat ou d'une stipulation pour autrui. Lorsqu'elle est pure et simple, il est évident que le cahier des charges et l'adjudication continuent à profiter de l'exemption du droit de timbre. Mais en est-il de même lorsque le cahier des charges con-

tient une clause stipulant la solidarité pour le paiement du prix et l'exécution des charges, entre l'adjudicataire et le command élu ?

Dans ce cas, la jurisprudence considère l'adjudicataire primitif comme devenant la caution de l'acquéreur définitif, et prescrit la perception du droit spécial de 0,50 o/o. La question est donc de savoir si ce cautionnement devient une disposition indépendante de l'adjudication, ou une disposition indépendante de la déclaration de command. Dans le premier cas, le droit de timbre sera rétroactivement exigible sur le cahier des charges et l'adjudication : dans le second cas, au contraire, il serait dû sur l'acte de déclaration de command. Si l'on s'en tient à la définition de l'administration : « la déclaration de command, une fois faite dans le temps déterminé, s'incorpore à l'acte de vente, et ne forme avec lui, qu'un seul et même tout », la réponse n'est pas douteuse : les deux actes formant un seul tout, le cautionnement est nécessairement une disposition indépendante de l'adjudication, et cette circonstance suffirait à rendre le droit de timbre exigible.

La régie n'a cependant pas accepté ces conséquences. Par diverses solutions rendues pour le département de la Seine, la direction générale pose en principe que la circonstance que le cautionnement a été pris en vertu d'une clause de l'acte contenant réserve d'élire command, ne pourrait avoir d'in-

fluence au point de vue de l'application à l'adjudication des dispositions de la loi du 22 avril 1905, que si la garantie fournie par le déclarant devait être considérée comme formant partie intégrante au sens juridique de ces mots, de l'acte primitif, et comme constituant avec lui un seul et même contrat. Elle déclare, ensuite, que « tel n'est par le caractère de la clause dont il s'agit, puisqu'elle est l'accessoire de la déclaration de command qui constitue elle-même un acte indépendant de la vente, et n'est exonéré d'un nouveau droit de vente, qu'en vertu d'une disposition exceptionnelle de la loi ». Le droit de timbre doit donc être limité à l'acte de déclaration de command. (Ch. Defrénois. *Rép. gén. de not. et d'enreg.*, n° 15.724.)

Nous bornerons là l'étude des quelques hypothèses relatives à l'étude de la loi de 1905. En même temps qu'elle nous a permis de compléter l'examen des cas dans lesquels la théorie des dispositions indépendantes doit être appliquée, cette étude nous a permis également de constater une fois de plus la difficulté qui règne dans cette matière.

Sans doute, le législateur a obéi à un but légitime en ne voulant pas que l'exemption de timbre prononcée en faveur des mutations d'immeubles profitât à d'autres contrats insérés dans la vente et formant des dispositions particulières. Malheureusement, il a exprimé sa volonté dans une disposition générale

qui a des conséquences excessives, et prive du bénéfice de la loi, les conventions qui devraient équitablement en profiter. En décidant que les actes de vente, d'échange et de licitation qui contiendraient des dispositions indépendantes devraient être rédigés sur timbre, il n'a pas distingué entre celles de ces dispositions qui donnent ouverture au droit fixe, et celles qui donnent ouverture au droit proportionnel ; de telle sorte que toute une adjudication et un cahier des charges se trouvent soumis au timbre, parce que dans leurs diverses clauses s'en trouve une que la régie considère comme une convention distincte, et déclare assujettie à un droit fixe de 3 francs ! La loi perd ainsi la plus grande partie de sa valeur, et des difficultés s'élèvent chaque jour. Il eût mieux valu que le législateur fit un sacrifice un peu plus grand, et consentit à la suppression pure et simple du timbre pour tous les actes d'aliénation immobilière. Il ne me semble pas, d'ailleurs, que les abus qui auraient pu se produire eussent été bien nombreux.

Toutes ces difficultés, toutes ces contradictions que l'on relève dans les solutions de la régie, nous sont, en tout cas, une preuve de l'erreur commise par le législateur, en appliquant à la perception de l'impôt du timbre, une théorie réservée aux seuls droits d'enregistrement. Il ne faut, évidemment, pas exagérer l'importance des contradictions relevées

dans les solutions de l'administration qui s'efforce, surtout, de concilier avec l'équité, les intérêts du trésor qu'elle représente. Il ne faut pas oublier non plus que « l'application des principes du droit civil et du droit fiscal les plus absolus, peut varier suivant les espèces, c'est là une règle fondamentale qu'on ne saurait perdre de vue sans s'exposer aux plus graves méprises ». (M. Taché. *Recueil des principes généraux de la perception en matière d'Enreg.*) Et tels sont bien les mobiles auxquels semble obéir l'administration dans les diverses solutions interprétatives de la loi de 1905 ; telles sont bien aussi, les causes de certaines contradictions. Il n'en n'est pas moins vrai que l'erreur du législateur subsiste ; et le meilleur souhait qu'on puisse former, c'est de voir disparaître l'anomalie contenue dans l'article 7 de cette loi, par la disparition de l'impôt du timbre lui-même.

CONCLUSION

Nous avons analysé d'une façon aussi complète que possible, dans cette étude, la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes. Les conclusions auxquelles nous sommes arrivés ne nous ont été nullement dictées par l'esprit fiscal ; et c'est uniquement à l'aide des principes dominant le droit fiscal et le droit civil que nous nous sommes efforcé d'étayer une théorie donnant satisfaction à la fois aux intérêts du Trésor et aux intérêts des parties. Guidé par ces principes, nous avons défini les dispositions dépendantes : celles qui contribuent à la formation du contrat, qui en constituent les éléments essentiels, et c'est à raison de la nature même de l'impôt de l'enregistrement que nous avons été amené à conclure à l'impuissance de la volonté des parties pour donner à une stipulation le caractère de disposition dépendante.

En revanche, nous avons cru devoir nettement nous élever contre la doctrine administrative qui pour la détermination de la disposition principale,

indique, comme critérium, l'examen du droit le plus élevé, et nous n'avons pas hésité à admettre que dans une certaine mesure la volonté des parties devait entrer en jeu pour cette détermination.

Avec les lois de 1892 et de 1893, nous avons assisté à un essai de destruction partielle de la théorie des dispositions indépendantes ; et nombreuses furent les exceptions édictées par ces deux lois au principe formulé dans l'article 11 de la loi de frimaire.

Enfin, l'étude de la loi du 22 avril 1905 nous a permis de conclure au danger qu'il y avait à vouloir appliquer la théorie en dispositions indépendantes à une matière qui ne la concerne pas : la perception de l'impôt du timbre.

Voilà pour la législation existante !

Faut-il souhaiter de nouvelles modifications ? Faut-il espérer que de nouvelles dérogations seront apportées au principe édicté par l'article 11 de la loi de frimaire ? Il semble bien que sur ce point certaines lois auraient besoin d'être complétées ; et qu'il n'y aurait peut-être pas grand inconvénient à étendre aux actes notariés les dispositions de faveur édictées par l'article 25 de la loi du 23 avril 1893. Mais dans cette voie il convient d'être prudent. Sans être de ceux qui estiment que la loi de frimaire constitue un monument législatif intangible, une arche sainte contre laquelle doivent nécessairement se

briser tous les projets de réforme, il y a cependant des situations dont il faut tenir compte. Or, il est un axiome presque courant — que l'on ne saurait sans quelque désinvolture inscrire au livre de la Sagesse des Nations — que frauder le Trésor n'est pas un vol. Et cette formule témoigne assez de l'esprit avec lequel, dans la pratique journalière, sont considérés les rapports que crée la législation fiscale entre le Trésor et le contribuable. Et c'est alors qu'il faut se souvenir des motifs qui ont inspiré le législateur de l'an VII, dans la rédaction de l'article 11 : « Éviter que les contribuables éludent le paiement de l'impôt, en réunissant d'une manière artificielle, dans un même contexte, des dispositions complètement étrangères les unes aux autres, étrangères même à quelques-unes des parties en cause. » (Décl. de M. Liottard-Vogt. Ch. des députés. Séance du 11 février 1893.)

D'ailleurs, la règle sur les dispositions dépendantes et indépendantes est une règle très judicieuse de la proportionnalité de l'impôt. Comme le faisait remarquer M. Boulanger, en 1893, « les parties ne sauraient en effet, sans méconnaître cette règle de péréquation, être admises à réunir dans un seul acte pour payer un droit moindre des conventions qui, séparées, seraient passibles chacune d'un droit particulier. Dès lors que la loi a édicté un tarif spécial pour chaque acte, il faut que ce tarif soit appliqué.

Ne pas le faire par le motif que l'acte tarifé est joint à un autre acte soumis à un tarif différent, c'est soustraire une partie de la matière imposable à l'application du droit, et accorder à quelques-unes une exception contraire à l'égalité. » (Sénat. Rapp. de M. E. Boulanger, déposé le 18 mars 1893.)

Tel est bien le point de vue auquel il faut se placer pour apprécier la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes ; et il ne nous semble pas que de ce côté-là il y ait encore quelque grande réforme à accomplir. Les règles que nous avons exposées, les conclusions auxquelles nous avons été amenés, nous paraissent conformes aux principes généraux du droit et à la justice ; et il ne nous semble pas qu'en l'état actuel puissent se renouveler les critiques qu'adressait Boutaric aux droits seigneuriaux : « On n'est que trop accoutumé, dans toute cette matière, à voir abandonner sans peine les grands principes, pour suivre des voies arbitraires. »

Vu : le Président de la thèse,
WEISS

Vu : le Doyen,
LYON-CAEN

Vu et permis d'imprimer,
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris
LIARD

BIBLIOGRAPHIE

Taché (M.). — Recueil des principes généraux de la perception, en matière d'enregistrement.

Whal (A.). — Traité de droit fiscal.

Naquet (E.). — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement.

Demante. — Principes de l'enregistrement.

Championnière et Rigaud. — Traité des droits d'enregistrement.

Petit (E.). — Discussion de la théorie des dispositions dépendantes.

Frapaton et Desribes. -- L'impôt sur les formalités et les décisions judiciaires. Histoire d'une réforme.
Préface par M. Henri Brisson.

Maguéro (E.). — Traité alphabétique des droits d'enregistrement.

Garnier. — Répertoire périodique.

Instructions Générales ; Revue de l'Enregistrement ; Journal du Notariat.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
CHAPITRE I. — Origine historique de la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes contenues dans un acte.....	5
CHAPITRE II. — Théorie des dispositions dépendantes et indépendantes. Exposé du principe contenu dans les articles 10 et 11 de la loi du 22 frimaire an VII.....	9
I. — Théorie de l'administration consacrée par la jurisprudence.....	10
II. — Système de la doctrine.....	18
CHAPITRE III. — Examen critique des deux systèmes...	22
CHAPITRE IV. — Etude, d'après le système de l'administration, de quelques applications de la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes.	28
§ 1. — Mainlevée.....	28
§ 2. — Garanties fournies par le débiteur. Contrats d'obligation.....	29
§ 3. — Stipulations relatives aux prix.....	30
§ 4. — Remploi.....	32

§ 5. — Actes de société.....	34
§ 6. — Délégation.....	36
CHAPITRE V. — Détermination de la clause sur laquelle les droits doivent être perçus. De la disposition principale.....	40
CHAPITRE VI. — Exceptions à la règle édictée par l'arti- cle 11 de la loi du 22 frimaire an VII. Etude, sur le même objet, des lois du 26 jan- vier 1892 et du 28 avril 1893.....	53
§ 1. — <i>Loi du 26 janvier 1892</i>	55
A — Portée de l'article 11.....	59
B. — Conséquences fiscales.....	60
1° Concours de droits fixes.....	61
2° Concours de droits fixes et de droits pro- portionnels.....	61
3° Concours de droits proportionnels.....	65
4° De l'exigibilité du droit de titre.....	70
§ 2. — <i>Loi du 28 avril 1893</i>	71
CHAPITRE VII. — La loi du 22 avril 1905 dans ses rap- ports avec la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes.....	76
CONCLUSION.....	89

